

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

PROBLEMATIKA MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ  
INTERNATIONAL TAXATION ISSUES

Student: Bc. Hana Horáková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2010

Čestné prohlášení:

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma Problematika mezinárodního zdanění včetně všech příloh vypracovala samostatně.

.....

Bc. Hana Horáková

V Ostravě dne 30.dubna 2010

## Obsah:

<b>1. ÚVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>2. ZÁKLADNÍ POJMY V OBLASTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ.....</b>	<b>2</b>
2.1 Rezidence a její určení.....	2
2.1.1 Určení rezidence fyzických osob.....	3
2.1.2 Určení rezidence právnických osob.....	7
2.2 Dvojí zdanění příjmů.....	8
2.2.1 Ekonomické dvojí zdanění.....	9
2.2.2 Právní dvojí zdanění.....	10
2.3 Daňové úniky.....	12
2.3.1 Legální daňové úniky.....	12
2.3.2 Nelegální daňové úniky.....	13
2.3.3 Opatření k zamezení daňovým únikům.....	15
2.4 Opatření k vyloučení dvojího zdanění.....	16
2.4.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	18
2.4.2 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD.....	19
2.4.3 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OSN.....	21
2.4.4 Modelová smlouva Evropské unie o zamezení dvojího zdanění příjmů.....	21
2.4.5 Metody vyloučení dvojího mezinárodního zdanění ve státě příjemce.....	22
<b>3. ZDAŇOVÁNÍ MEZINÁRODNÍCH PŘÍJMŮ.....</b>	<b>24</b>
3.1 Příjmy rezidentů ČR ze zdrojů v zahraničí.....	24
3.1.1 Příjmy daňových rezidentů ze zahraničí.....	24
3.1.2 Základ daně z příjmů ze závislé činnosti.....	24
3.1.3 Základ daně z příjmů z nezávislého povolání a ze živnosti.....	25
3.1.4 Základ daně z příjmu z kapitálového majetku.....	26
3.1.5 Základ daně z příjmu z pronájmu majetku umístěného v zahraničí.....	26
3.1.6 Zdanění příjmů ze zahraničí.....	28
3.1.7 Zamezení dvojího zdanění příjmů.....	29
3.2 Příjmy nerezidentů ze zdrojů v ČR.....	30
3.2.1 Příjmy ze závislé činnosti.....	31
3.2.2 Příjmy z podnikání na základě živnostenského oprávnění.....	34
3.2.3 Stálá provozovna.....	34
3.2.4 Stavebně montážní projekty.....	37
3.2.5 Službová stálá provozovna.....	38
3.2.6 Nezávislá povolání.....	39

3.2.7 Příjmy z pronájmu majetku umístěného v ČR.....	39
3.2.8 Způsoby vybrání daně.....	41
3.2.9 Vybírání záloh na daň.....	42
3.2.10 Vybírání daně srážkou.....	42
3.2.11 Daňové přiznání a zajištění daně.....	43
3.2.12 Vybrání daně v případě příjmů z pronájmu majetku.....	44
<b>4. SPECIFICKÉ DAŇOVÉ PROBLÉMY, PŘÍKLADY.....</b>	<b>46</b>
4.1 Zamezení dvojího zdanění příjmů rezidentů ČR z pronájmu majetku umístěného v zahraničí.....	46
4.1.1 Srovnání metod zamezení dvojímu zdanění.....	51
4.2 Daňový únik v případě nerezidentů z pronájmu majetku umístěného v ČR....	54
4.2.1 Pronájem movitého majetku umístěného v ČR.....	54
4.2.2 Pronájem nemovitého majetku umístěného v ČR.....	56
<b>5. ZÁVĚR.....</b>	<b>60</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ</b>	
<b>SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ</b>	
<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE</b>	
<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	

# 1. ÚVOD

Daně a zvláště daň z příjmů se dotýká v podstatě všech občanů ČR. O změny v oblasti zdanění příjmů a jejich neustálý vývoj se zajímá čím dál více odborníků i široká veřejnost. V souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie stále více našich občanů nachází pracovní uplatnění v zahraničí, ať už jako zaměstnanci zahraničních firem nebo samostatně podnikající subjekty. A naopak také na území ČR již působí velké množství zahraničních firem, menších i velkých, z nichž některé jsou součástí nadnárodních korporací, takže se mezinárodním zdaněním příjmů musí zabývat. Rovněž občané ostatních států vykonávající podnikatelskou činnost v ČR se setkávají s problematikou mezinárodního zdanění, jež není jednoduchou záležitostí. Náš daňový systém je přitom charakteristický tím, že přenáší maximální odpovědnost na poplatníky a plátce daně a nutí je nést veškerá rizika spojená s odvody daní.

Tématem této diplomové práce je problematika mezinárodního zdanění příjmů. V rámci vybraného tématu nejprve vysvětlím základní pojmy a principy mezinárodního zdanění příjmů, v další části diplomové práce se budu zabývat jednotlivými druhy příjmů, kterých může rezident ČR dosáhnout ze zdrojů v zahraničí a možnostmi zamezení jejich dvojího zdanění. V další části práce se věnuji naopak příjmům našich nerezidentů získaných ze zdrojů v ČR a způsobem jejich zdanění. Vzhledem k tomu, že mezinárodní zdaňování a problémy s ním spojené jsou velmi rozsáhlým tématem, zaměřím se na mezinárodní příjmy fyzických osob a to hlavně na příjmy z užívání majetku.

V poslední třetí kapitole své práce rozeberu zdaňování příjmů našich rezidentů z pronájmu movitého a zejména nemovitého majetku nacházejícího se v zahraničí. Zaměřím se především na zamezení dvojího zdanění těchto příjmů a to jak u příjmů z nesmluvních států tak u příjmů dosahovaných ze zdrojů ve státech, s nimiž je smlouva zamezení dvojího zdanění uzavřena. Dále popíšu metody zamezení dvojímu zdanění a provedu jejich porovnání. V další části třetí kapitoly se také budu věnovat příjmům nerezidentů ČR z pronájmu movitých i nemovitých věcí, možnostem daňových úniků a jejich možnému řešení.

## **2. ZÁKLADNÍ POJMY V OBLASTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ**

Dani jsou podrobeny všechny příjmy, které vznikají na území všech států, bez ohledu na to, kdo je jejich příjemcem. V zásadě se zdanění příjmů provádí podle zákonů daného státu, avšak tyto zákony mohou být modifikovány mezinárodními daňovými smlouvami, a to buď bilaterálními, jež jsou nejběžnější nebo multilaterálními. Záleží na tom, jestli příjmy pobírají rezidenti, osoby s daňovým domicilem nebo nerezidenti těchto zemí. Poplatníky daně z příjmů jsou fyzické nebo právnické osoby. Daňová příslušnost ke státu může být osobní (vztah fyzické nebo právnické osoby ke státu) nebo věcná (vztah mezi státem a předmětem zdanění).

Daňovým domicilem označujeme vztah fyzické nebo právnické osoby ke státu určený daňovým zákonem, nazýváme jej osobní daňovou příslušností.

Dvojitý daňový domicil znamená, že určitá fyzická nebo právnická osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti ve dvou státech a v obou státech by tudíž byla zdaněna se svým celosvětovým příjmem. Dvojitý daňový domicil lze vyloučit aplikací výše zmiňovaných smluv o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy stanoví tzv. kritéria přednosti, která se aplikují postupně, až se vylučovací metodou dospěje k tomu, že osoba s dvojitým daňovým domicilem se pro účely smlouvy považuje za daňového tuzemce pouze jednoho ze smluvních států.

### **2. 1 Rezidence a její určení**

Slovo rezidence znamená bydliště, pobyt, sídlo atd. a slovo rezident označuje člověka trvale bydlícího, usedlíka, obyvatele atd. Určení rezidence neboli osobní daňové příslušnosti je velmi důležité, jak u fyzických tak i právnických osob z hlediska rozsahu zdanění poplatníka vůči danému státu, v našem případě ČR. Poplatníky podle ní rozdělujeme na osoby s omezenou daňovou povinností (nerezidenty, daňové cizozemce), kteří u nás budou zdaňovat pouze příjmy ze zdrojů na našem území a osoby s neomezenou daňovou povinností (rezidenty, daňové tuzemce) viz [4], jež zdaní celosvětové příjmy v ČR.

Rezidence, nebo-li osobní daňová příslušnost je dána v první řadě vnitrostátními předpisy. Pokud je ovšem mezi ČR a státem zdroje příjmů uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, určujeme rezidenci poplatníka podle článků této smlouvy. Kritéria uvedená v ZDP, konkrétně v §2 ZDP pro fyzické osoby a v §17 ZDP pro právnické osoby, tedy použijeme pro osoby

z nesmluvních států, tzn. s nimiž nebyla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění viz [2].

### 2. 1. 1 Určení rezidence u fyzických osob

Kriteria pro stanovení rezidentství pro fyzické osoby podle ZDP jsou v podstatě dvě. Prvním kritériem je bydliště.

*„Bydlištěm na území České republiky se pro účely zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“<sup>1</sup>*

Důležitá je při určení této podmínky trvalost užívání bytu, to zda jej poplatník má stále k dispozici, neužívá jej např. jen k rekreaci atd., zda s ním v bytě žije partner, děti, má tu svůj osobní majetek nebo zda získal povolení k trvalému pobytu

Druhým kritériem je délka pobytu na území ČR. V ZDP je výslovně uvedeno obvyklé zdržování se na území ČR. *„Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu.“<sup>1</sup>* Při počítání této lhůty tedy není rozhodující, zda se jedná o souvislý pobyt nebo přerušovaný. Do lhůty se započítává každý započatý den pobytu včetně sobot a nedělí, svátků, nemoci, prázdnin, dovolené. Pokud poplatník překročí pobyt hranici 183 dnů, tak se stává rezidentem ČR po celé zdaňovací období tzn. zpětně od začátku zdaňovacího období.

V případě, že poplatník bude mít část zdaňovacího období v ČR bydliště, poté se odstěhuje do jiného státu a v ČR se bude jen fyzicky zdržovat, budeme jeho rezidenturu posuzovat za každou část zdaňovacího období samostatně. *„Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze a příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“<sup>2</sup>* Z tohoto ustanovení je zřejmé, že studenti či nemocní na léčení v ČR se rezidenty z tohoto titulu stát nemohou.

Kriteria pro stanovení rezidentství pro fyzické osoby ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění se značně liší od výše uvedených podmínek dle ZDP. Mezinárodní smlouva

---

<sup>1</sup> § 2 odst. 4 ZDP

<sup>2</sup> § 2 odst. 3 ZDP

však nemůže považovat za rezidenta osobu, kterou vnitrostátní právní předpis za rezidentní nepovažuje.

Kriteria se posuzují postupně.

1) Bydliště nebo stálý byt. Bydliště neznamena trvalý či přechodný pobyt. Důležité je především, jestli poplatník skutečně zamýšlí na tomto místě bydlet, jestli existují okolnosti, které tomu nasvědčují. Subjektivní úmysl poplatníka může mít určitý význam jen ve sporných případech a správce daně by pak mohl akceptovat i jeho prohlášení viz [4]. V případě posuzování stálého bytu není důležité, zda se poplatník v bytě trvale zdržuje, ale jestli ho má trvale k dispozici, nemusí jej vlastnit, stačí byt pronajatý, např. když ho má k dispozici od firmy, kde pracuje. Už zde může vzniknout konflikt, když občan ČR bude mít bydliště v Česku, ale bude mít i byt třeba v Německu, který mu bude neustále k dispozici. Z toho bychom mohli usuzovat, že je rezidentem obou států a proto se posuzuje další kritérium

2) Středisko životních zájmů, tzn. místo, kde má poplatník užší hospodářské, ekonomické a osobní vztahy. Nutno tedy brát ohled na rodinu, místo, kde má poplatník rodiče, partnera, děti, popř. přátele, kde je členem zájmových organizací, provozuje volnočasové aktivity apod. viz [4]. Rozhodovat lze např. i podle státu, který vydal řidičský průkaz nebo podle toho, kde se poplatník účastní voleb.

3) Délka pobytu, tzn. kde se poplatník převážně zdržuje. Lhůta 183 dnů zde neplatí. Problémy nastávají, když poplatník má byty (bydliště) ve dvou, či více státech a středisko životních zájmů je také sporné. Pokud v těchto státech pobývá stejný počet dnů, takže ani podle kritéria obvyklého pobytu nelze rezidenci určit, začne mít význam státní občanství. Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku viz [2] v článku 4 uvádí: „*Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem.*“

4) Občanství je dalším kritériem rezidence. Smlouva se Spojenými státy americkými v článku 4 odst. 2 c) mimo jiné uvádí „*Česká republika bude považovat občana Spojených států nebo cizince majícího legální povolení k trvalému pobytu (držitel „zelené karty“) za rezidenta Spojených států, pouze má-li taková osoba podstatnou přítomnost, stálý byt nebo obvyklý*



*pobyt ve Spojených státech*“<sup>3</sup> tzn. smlouva se Spojenými státy používá poněkud jinou koncepci, když pouze umožňuje, aby ČR občana Spojených států považovala za svého rezidenta, pokud nemá ve Spojených státech podstatnou přítomnost, stálý byt nebo trvalý pobyt. Z pohledu daňových orgánů Spojených států amerických je však jejich občan daňovým rezidentem Spojených států vždy viz [20].

5) Dohoda kompetentních orgánů nastupuje, pokud nelze použít k určení rezidence poplatníka žádnou z předchozích možností. Kompetentními orgány jsou v tomto případě ministři financí nebo jimi pověřeni pracovníci ministerstva, k dohodě musí dojít vždy.

Například smlouva o zamezení dvojího zdanění s Japonskem vůbec neobsahuje koncepci střediska životních zájmů a řešení konfliktu dvojího daňového domicilu z důvodu bydliště v obou státech ponechává na dohodě příslušných úřadů (ministerstev), což může způsobovat problémy japonským investorům při jejich činnosti v ČR.

V případě fyzických osob je osoba s neomezenou a omezenou daňovou povinností definována v ZDP výrazně odlišně od definice ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. To může vést k častým chybám při určení, kde má poplatník daňový domicil.

Při mechanickém počítání časového testu dochází ke dvěma obvyklým chybám. Poplatníci z bezesmluvních států si neuvědomí, že stačí, aby si v ČR pronajali byt s úmyslem zdržovat se zde trvale, a stanou se tak daňovými rezidenty ještě před uplynutím lhůty 183 dnů. Běžnou chybou opačného druhu je posuzování daňového domicilu podle časového testu v případech, kdy se jedná o fyzickou osobu ze smluvního státu. Takové osoby mohou teoreticky pobývat a pracovat na území ČR řadu let, aniž by se staly jejími daňovými rezidenty viz [4].

## **Př. 2.1**

Pan Klein, rezident Rakouska (ČR má s Rakouskem uzavřenu Smlouvu o zamezení dvojího zdanění) v ČR pracuje od počátku února do konce srpna a to celkem 210 dní. I když splňuje kritérium rezidence podle ZDP, tzn. pobýval tu více než 183 dní, zůstává rezidentem Rakouska, protože centrum životních zájmů (byt, manželka, děti) má tam. Kritéria smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají přednost. Pokud

---

<sup>3</sup> Sdělení č. 32/1994 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o Smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní a majetku

by se ale např. do ČR 1.12. přestěhoval i s rodinou, stal by se od tohoto data rezidentem naší republiky.

Problémy nastávají v případech, kdy poplatník během zdaňovacího období změní své bydliště, středisko zájmů apod. Kdyby poplatník mohl změnit daňový domicil pouze za zdaňovací období jako celek, vznikl by mu dvojitý daňový domicil ve dvou státech, které mají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění viz [4]. Stačilo by, aby se v průběhu zdaňovacího období náš občan bydlící a pracující u nás přestěhoval za prací do Německa, pořídil si tam byt a oženil se, tzn. změnil i středisko životních zájmů. Tento poplatník by byl nejdříve rezidentem ČR a posléze Německa a to v jednom zdaňovacím období a pokud by mohl změnit daňový domicil jen v souvislosti se začátkem zdaňovacího období, musel by zdanit veškeré příjmy v obou státech. Tento problém řeší metodický pokyn č. D-300 Ministerstva financí ČR, kde se k této problematice uvádí *„Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§2 odst.2 nebo 3 ZDP) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně.“*<sup>4</sup>

## **Př. 2.2**

Pan Malý v roce 2009 bydlí s rodinou v ČR a podniká zde v oboru informatiky. Dostane výhodnou nabídku od firmy z Polska, aby tam dlouhodobě pracoval a dostane i firemní byt. Proto se i s rodinou odstěhuje 01.07. 2009 do Polska. Když budeme postupovat podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, bude pan Malý do 30.07. 2009 zdaňovat veškeré příjmy v ČR a od 01.07. 2009 bude rezidentem Polska se všemi daňovými důsledky.

Opačná situace nastává, když by poplatník změnil místo, kde se obvykle zdržuje. K tomu pokyn uvádí *„V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.“*<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Pokyn D-300 Ministerstva financí čj. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

### Př. 2.3

Pan Gross měl bydliště v Libyi (nesmluvní stát) a podnikal tam. Rodinu nemá, dům v Libyi prodal. 25.02.2009 přesídlil do ČR a začal podnikat zde. Nemá tu stálý byt, protože často odjíždí do zahraničí za obchodem, bydlí v penzionu. Splňuje podmínku danou v § 2 odst. 4, že se na území ČR obvykle zdržuje alespoň 183 dnů v kalendářním roce, a proto se stane rezidentem ČR na celé zdaňovací období.

## 2. 1. 2 Určení residence u právnických osob

Právnické osoby jsou v ZDP negativně vymezeny jako osoby, které nejsou fyzickými osobami, a také organizační složky státu. ZDP stanovuje i pro právnické osoby kritéria pro stanovení rezidentství, a to méně obsáhlé než pro fyzické osoby.

### 1) Sídlo

### 2) Místo vedení

*„Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“*<sup>5</sup> Z toho vyplývá, že společnosti se sídlem na území ČR jsou automaticky našimi rezidenty. Místem vedení je podle ZDP myšlena adresa místa, jež je vybavené věcně i personálně tak, aby z něj mohla být právnická osoba skutečně řízena a nemusí se shodovat se sídlem firmy. Skutečné řízení znamená vydávání důležitých rozhodnutí řídicími pracovníky, např. správní radou nebo představenstvem, která nemohou být na nižších úrovních změněna viz [4].

Místo vedení je objektivnější kritérium a je preferováno smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Kritéria pro stanovení rezidentství pro právnické osoby podle smluv o zamezení dvojího zdanění tedy jsou i tu částečně shodná se ZDP.

### 1) Místo skutečného vedení

Pokud není průkazné místo vedení, tak se státy musí na rezidentství dohodnout.

### 2) Dohoda

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění viz [2] k tomu konkrétně uvádí *„Jestliže osoba, jiná osoba než fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo*

---

<sup>5</sup> § 17 odst. 3 ZDP

*jejího skutečného (hlavního) vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.“*

#### **Př. 2.4**

Firma „ABC“ se zabývá výrobou a prodeje elektroniky, vznikla v ČR, v obchodním rejstříku má zapsáno sídlo společnosti v Praze. Podle sídla společnosti by měla být rezidentem ČR. Ale firma má v Německu výrobní závod, kde také sídlí i vedení společnosti a ředitel, kteří firmu řídí. Vzhledem k tomu, že právnická osoba je řízena z Německa, bude své celosvětové příjmy zdaňovat tam a v ČR se rezidentem nestane.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění se nachází v určování rezidence i odlišnosti od modelové smlouvy. Smlouva se Spojenými státy se např. odlišuje mimo jiné v určení rezidence právnických osob, kde ustanovení článku 4 odst. 5 říká *„Jestliže společnost je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem v obou smluvních státech, pak je-li založena podle právních předpisů smluvního státu nebo jeho nižšího správního útvaru, předpokládá se, že je rezidentem tohoto smluvního státu.“*<sup>6</sup>

To znamená, že prvním kritériem pro určení rezidence podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Spojenými státy je založení společnosti podle příslušných právních předpisů daného státu. Pokud je tedy dotyčná obchodní společnost v ČR založena podle Obchodního zákoníku a zapsána u nás do obchodního rejstříku, je rezidentem ČR.

Dalším kritériem je dohoda smluvních stran jako v případě modelové smlouvy.

## **2.2 Dvojí zdanění příjmů**

Dvojí zdanění spočívá v tom, že určitý příjem nebo majetek je zdaněn opakovaně stejnou nebo obdobnou daní. Dvojí zdanění členíme na vnitrostátní, které vzniká uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů, a mezinárodní. Mezinárodní dvojí zdanění vzniká tehdy, jestliže určitý příjem téže osoby je zdaněn ve dvou nebo ve více státech např. proto, že dva státy z důvodu rozdílných daňových zákonů pokládají téhož poplatníka za svého rezidenta. Mezinárodní dvojí zdanění tak vzniká ze snahy všech států zdanit veškeré

---

<sup>6</sup> Sdělení č. 32/1994 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o Smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní a majetku

příjmy svých rezidentů a pak také zdanit příjmy nerezidentů ze zdrojů na jejich území viz [10]. V důsledku současného zdanění příjmů podle osobní a věcné daňové příslušnosti poplatníků dochází ke zdanění stejného příjmu totožného příjemce ve dvou státech.

### 2.2.1 Ekonomické dvojí zdanění

Dále rozlišujeme pojem ekonomické dvojí zdanění, což je dvojnásobné zdanění příjmu, který má z ekonomického hlediska jediný zdroj a daňová povinnost je uložena více poplatníkům. Tato situace nastává např. v případě dividend, jež jsou zdaněny nejprve ve formě zisku daní z příjmů firem (u nás právnických osob) a poté při výplatě vlastníkům akcií či podílů (u nás srážkovou daní). V tomto případě jde o vnitrostátní ekonomické dvojí zdanění.

#### Př. 2. 5

Obchodní společnost BCD s.r.o. působící v ČR vykáže za rok 2009 daňový základ ve výši 1 000 000 Kč. Daň z příjmů právnických osob zaplatí ve výši 20% (sazba pro rok 2009) ve výši 200 000 Kč. Z vykázaného, již zdaněného zisku po schválení valnou hromadou vyplatí podíly na zisku svým společníkům. Na každého společníka připadne částka dividendy ve výši 50 000 Kč. Tyto podíly na zisku je společnost povinna zdanit 15% srážkovou daní dle § 36 odst. 2 písm. b) ZDP a to k datu jejich výplaty nebo nejpozději do konce třetího měsíce po měsíci, ve kterém se valná hromada schválila závěrku a rozdělení zisku. Podíl společníka po zdanění bude činit 42 500 Kč. Výsledkem je dvojí zdanění jednoho příjmu, nejprve dvacetiprocentní daní z příjmů právnických osob a podruhé patnáctiprocentní daní z příjmů fyzických osob.

Tato situace nastává i v případě vyplácení dividend a jiných podílů na zisku u mezinárodních společností. U společností z členských států Evropské unie je to vyřešeno osvobozením podílů na zisku mateřské společnosti plynoucí od její dceřiné společnosti a naopak, jak uvádí § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP, který nám mimo jiné říká, že „*Od daně jsou osvobozeny příjmy z*

*1. dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti,*

2. převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

*Toto se nevztahuje na dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, a na příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, pokud je dceřiná společnost poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a je v likvidaci.“*

### **2.2.2 Právní dvojí zdanění**

Právní dvojí zdanění je vícenásobná daňová povinnost u stejného poplatníka, např. zisk je zdaňován u jednoho poplatníka daní z centrální úrovně státu a zároveň daní z nižších územně správních jednotek. K vnitrostátnímu právnímu dvojímu zdanění by u nás nemělo docházet, protože tento problém je řešen ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) ZDP, které nám říká „Do základu daně se nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, že jsou příjmem u jeho právního nástupce.“<sup>7</sup> Podle tohoto ustanovení se do základu daně nezahrnují částky, které již byly jednou zdaněny podle ZDP. Z toho můžeme dovodit, že nebudou opětovně zdaněny např. ani příjmy dědiců, které byly zdaněny u zůstavitele v případě fyzických osob (např. přeplatek záloh na dani zemřelého podnikatele vrácený jeho dědicům apod.).

V případě mezinárodního právního dvojího zdanění jde o to, že tentýž příjem zdaňuje více než jedna daňová jurisdikce, tzn. více než jeden stát. Jedná se o případy, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu „jejich zdroje na svém území“ a druhý stát pak z titulu, že „daňový subjekt je podle vnitrostátních zákonů jeho rezidentem“. Dvojí zdanění pak vznikne v případě, že stát rezidence poplatníkovi neumožní započíst daň zaplacenou ve státě zdroje.

---

<sup>7</sup> § 23 odst. 4, písm. d) ZDP

## **Př. 2.6**

Pan Velký je rezidentem ČR, má zde bydliště, rodinu, dokonce se tu i převážnou část zdaňovacího období zdržuje. Zabývá se stavebními pracemi. Kromě příjmů z podnikání v ČR měl v roce 2009 i příjmy z Ghany (nesmluvního státu), kde stavěl výrobní halu). Tyto příjmy mu byly zdaněny v Ghaně v souladu s jejich daňovými zákony. V ČR podává pan Velký daňové přiznání a je povinen tam uvést i příjmy ze zahraničí. Vzhledem k tomu, že s Ghanou nemá ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nemůže si zaplacenou daň započíst ani příjmy ze základu daně vyjmout podle § 38 f ZDP. V podstatě tyto příjmy v roce 2009 zdaní v 2009 dvakrát. Pan Velký má jen možnost podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP si daň zaplacenou v zahraničí uplatnit jako výdaj (náklad) v následujícím zdaňovacím období, tj. v roce 2010. Tím však není dvojímu zdanění příjmu zcela zabráněno, dochází jen k jeho zmírnění.

Právní typ dvojího zdanění bývá obvykle z větší části odstraněn právě smlouvami o zamezení dvojího zdanění, v případě dvojího zdanění z titulu rezidentství mu lze zabránit úplně. K faktickému dvojímu zdanění však může dojít také např., když poplatník pobírá zdanitelné příjmy jak ve státě, kde je rezidentem, tak v jiných zemích, se kterými má ČR smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Když potom z příjmů v ČR, kde má poplatník domicil, je ve ztrátě, zápočet daně zaplacené v zahraničí, i když mu to umožňují smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nelze ve skutečnosti provést. Šlo by to pouze v případě, že by účelově navýšil základ daně.

## **Př. 2.7**

Pan Malý podniká jako fyzická osoba a zabývá se výrobou a montáží plastových oken. V ČR má bydliště i provozovnu, ale další provozovnu (stálou) má i v Polsku. V roce 2009 dosáhl z provozovny v Polsku zisk, který tam podle místních daňových předpisů a na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Polskem řádně zdanil. Zisk z Polska transformovaný dle našich předpisů na daňový základ ve výši 150 000 Kč zahrnul do daňového přiznání podávaného v ČR. V provozovně v ČR v roce 2009 prováděl pan Malý stavební úpravy a vložil také nemalé prostředky do modernizace výrobního zařízení a tak skončil ve ztrátě ve výši 200 000 Kč. Základ daně z podnikání a jiné výdělečné činnosti celkem mu tedy vyšel – 50 000,- Kč, daň ve výši 0 Kč. Daň zaplacenou v Polsku nemůže započíst, protože u nás mu daňová povinnost vyšla 0 Kč. Jedinou možností využití zaplacené daně v Polsku je stejně jako v předchozím případě využití § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a její uplatnění jako výdaje (nákladu) v následujícím zdaňovacím období.

## 2.3 Daňové úniky

Rozhodujícími zdroji příjmů státních rozpočtů jsou daně a proto je pro stát důležité, aby si každý poplatník plnil své daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že poplatníkům se odváděním daní snižují jejich důchody a tím i majetek a v případě zdaňování mezinárodních příjmů jim hrozí i zdanění vícenásobné, nemají zájem plnit důsledně své daňové povinnosti. Jedním z důsledků mezinárodního dvojího zdanění jsou daňové úniky nebo-li záměrné vyhýbání se plnění daňové povinnosti, které může nabývat podoby legálního či nelegálního daňového úniku.

### 2.3.1 Legální daňové úniky

Legální daňové úniky nebo-li vyhýbání se daňové povinnosti nejsou v rozporu s daňovými zákony, jedná se o využití možností, které zákon nabízí. Mohou se vyskytovat v mnoha formách. Poplatník se vyhne daňové povinnosti tím, že nebude určitou zdanitelnou činnost vykonávat nebo svůj podnik přestěhuje do státu s nižším zdaněním. V závislosti na daňovém systému může využít i změnu právní formy podnikání, např. přeměnou z fyzické osoby, u níž by základem daně dostal při progresivním zdanění do vyšší sazby daně, na společnost s ručením omezeným s lineární sazbou daně. Poplatník samozřejmě může využít i další možnosti a to využívání zvýhodněných daňových režimů např. oceňování předmětu zdanění paušálem.

Příkladem legálního daňového úniku může být zastřený prodej nemovitosti na území ČR. Poplatníci nerezidenti založí obchodní kapitálovou společnost, pořídí nemovitosti jako součást obchodního majetku společnosti a společnost potom se ziskem prodají. Tím se vyhnou dani z příjmu při prodeji (zcizení) nemovitosti. Využijí tím článku 13 odst. 4 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění *„Zisky ze zcizení jakéhokoliv jiného majetku, než který je uveden v odstavcích 1 až 3, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, jehož je zcizitel rezidentem“*, podle něhož se příjmy z převodu kapitálových účastí zdaňují ve státě, kde je převodce daňovým rezidentem viz [2]. Když se toto ustanovení smlouvy zkombinuje s osvobozením kapitálových výnosů (např. ve Švýcarsku), není příjem z převodu nemovitosti zdaněn vůbec.

V některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění je s tímto počítáno a je možné příjmy z převodu majetkových účastí zdanit u nás, pokud ovšem poplatníci nevyužijí osvobození v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Některé smlouvy mají zvláštní úpravu, aby k těmto



únikům nedocházelo. Je to např. č. 13 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Irskem<sup>8</sup>, kde se uvádí „Zisky ze zcizení podílů, práv nebo účastí na společnosti, jiné právnické osobě nebo osobní společnosti, jejíž majetek pozůstává hlavně z nemovitého majetku nebo z práv na takovémto majetku, který je umístěn v jednom smluvním státě, nebo z podílů na společnosti, jejíž majetek pozůstává hlavně z nemovitého majetku nebo práv na takovémto majetku, který je umístěn v jednom smluvním státě, mohou být zdaněny ve státě, ve kterém je nemovitý majetek umístěn, jestliže podle práva tohoto státu podléhají takovéto zisky stejným daňovým pravidlům jako zisky ze zcizení nemovitého majetku.“. Obdobnou úpravu zahrnuje i smlouva o zamezení dvojího zdanění se Spojenými státy americkými<sup>6</sup>, kde se v článku 13 odstavci 1 říká „Zisky plynoucí rezidentu jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku umístěného ve druhém smluvním státě mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“ A v odstavci 2 pokračuje „Pro účely tohoto článku výraz "nemovitý majetek umístěný ve druhém smluvním státě" zahrnuje nemovitý majetek zmíněný v článku 6, který je umístěný v tomto druhém státě. Rovněž zahrnuje podíly na společnosti, jejíž jmění je tvořeno nejméně z 50 % nemovitým majetkem umístěným ve druhém smluvním státě, a rovněž účast na osobní společnosti, svěřeném majetku nebo pozůstalosti, pokud jejich jmění sestává z nemovitého majetku umístěného v tomto druhém státě.“

### 2.3.2 Nelegální daňové úniky

Daňový únik je v podstatě obcházení daní, což znamená snahu odlehčit daňové břemeno na minimum. Nelegální daňový únik je však mnohem závažnější, protože je porušením daňových zákonů. Mezi metody nelegálních daňových úniků patří falšování účetnictví (podcenění zásob, prodej a nákup bez dokladů, zvyšování výdajů na základě fiktivních dokladů atd.), utajování příjmů a majetku a další nezákonné postupy, jež jsou trestnými činy. Daňovým únikům přitom napomáhají složité daňové zákony a mezery v nich a nedostatečná kontrola orgánů státní správy. K metodám snižujícím základ daně, popřípadě daň se uchylují i nadnárodní společnosti. Mezi nejznámější patří manipulace s cenou při úhradách úroků nebo dodávek zboží či služeb mezi dceřinými a mateřskými společnostmi za

---

<sup>8</sup> Sdělení č. 163/1996 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Irskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní a majetku

účelem snižování zisku v zemi s vyšším zdaněním a přelévání zisku do země s nulovým nebo minimálním daňovým zatížením.

### **Př. 2.8**

Dceřiná společnost ze Slovenska prodá své mateřské společnosti v ČR zboží za 150 Kč za kus vyrobené na Slovensku za 100 Kč. Na Slovensku se realizuje zisk, zdaněný 19% daní ze zisku firem a v ČR má společnost vysoké náklady. Slovenská dceřiná společnost pak následně vyplatí matce dividendy, které mezi společnostmi v zemích Evropské unie jsou u nás dle § 19 odst. 1 písm. zc) bod 1. od daně osvobozeny.

Jedná se tedy o převod zisku do země s nízkým zdaněním pomocí manipulace s cenou mezi sdruženými podniky, kdy cena mezi těmito sdruženými podniky není stanovována na základě ekonomické reality, ale na základě daňového plánování využívajícího mezer v legislativě jednotlivých zemí. Konkrétně se daňový únik provádí navýšením pořizovací ceny (u dovozu) nebo snížením prodejní ceny (u vývozu).

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyhrazují smluvním státům právo, aby v případě daňového úniku skrytým převodem zisku mezi osobami a podniky jednoho a druhého smluvního, které jsou mezi sebou propojeny vlastnictvím základního jmění, společným vedením nebo kontrolou, upravily daňový základ daňového poplatníka na takovou výši, jaká by odpovídala stavu, kdyby dotčené osoby (podniky) mezi sebou obchodovaly jako podniky na sobě nezávislé.

Určitou, i když omezenou možnost obrany daňovému úniku poskytují srážkové daně vybírané u zdroje z mezd, dividend, úroků a licenčních poplatků atd.

Dalším ze způsobů snižování daňového zatížení je manipulace s náklady, tj. zaúčtování fiktivních nákladů, kdy jsou společnosti fakturovány neexistující služby, nebo jejich fakturovaná cena u odběratele je jiná, vyšší než u dodavatele. Nadnárodní společnosti se snaží uplatnit náklady v té zemi s vyšším zdaněním příjmů, aby snížily daňový základ.

### **Př. 2.9**

Jednatel společnosti jede na dovolenou, kterou v účetnictví společnosti vykáže jako služební cestu. Tím navýší společnosti neoprávněně náklady a sníží zisk a zároveň jako zaměstnanec společnosti nezdaní tento nepeněžní příjem. V tomto případě se jedná o dvojí daňový únik.

V neposlední řadě dochází ke snižování daňového zatížení pomocí zatajování příjmů nebo k zatajování příjmů i výdajů, což nelze téměř odhalit.

Dalším populárním způsobem je přenesení podnikatelské činnosti do daňových rájů, ovšem přenesení fiktivní. V daňovém ráji je vytvořeno fiktivní sídlo firmy, aby se poplatník mohl stát rezidentem daného státu s nízkou případně nulovou mírou zdanění. Podmínkou pro to, aby se některá země stala daňovým rájem je dobrá dostupnost, kvalitní bankovní a právní služby, zákony na ochranu bankovního tajemství a liberální podnikové zákony, tzn. že je tu jednoduché založit firmu. Musí se jednat také o země politicky stabilní. Daňové ráje můžeme dnes rozdělit na kooperující a na nekooperující, jež nejsou ochotny poskytovat informace o daňových subjektech.

Daňové úniky jsou buď úmyslné, v tom případě se jim dá kvalitní legislativou a mezinárodní výměnou informací nebo neúmyslné, tzn. že vyplývají z neznalosti daňových poplatníků nebo rozdílných výkladů zákonných ustanovení, ustanovení v mezinárodních smlouvách a těm lze zabránit jednoznačným výkladem zákonů a mezinárodních smluv.

### **2.3.3 Opatření k zamezení daňovým únikům**

Mezi opatření k zamezení daňovým únikům patří zejména výměna informací mezi smluvními státy, která je u nás upravena zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů. Mezinárodní pomoc poskytovaná podle tohoto zákona se týká v ČR daní z příjmů, daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí a daní z pojistného. Formy výměny informací mohou být trojího druhu. První z nich, na dožádání, je obdobná výzvě k součinnosti, která je běžná při výkonu správy daní. Příslušný orgán poskytne informace o jednotlivých případech týkajících se daní na dožádání příslušného úřadu smluvního státu.

Druhým způsobem je automatická nebo-li pravidelná výměna informací, která se děje a základě ujednání příslušného orgánu s příslušným úřadem smluvního státu druh a rozsah informací, které bude bez předchozího dožádání při zachování vzájemnosti poskytovat nebo přijímat, včetně způsobu a lhůt předávání těchto informací.

Poslední formou informační výměny je forma spontánní, tzn. že jde o poskytování informací příslušnému úřadu smluvního státu z vlastního podnětu bez předchozího dožádání, pokud při daňové kontrole poplatníka či plátce daně nebo z vyhledávací činnosti zjistí

informace, které by mohly vést k doměření daně poplatníka ve druhém státě. Ještě propracovanější navazující formou spolupráce jsou bezesporu souběžné daňové kontroly, které jsou doporučovány OECD. Znamená to současné zahájení daňové kontroly u daňových subjektů ve více státech.

V rámci Evropské unie byla také vydána Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, která se týká úroků vyplácených fyzických osobám, a má zabránit případnému nezdanění těchto kapitálových výnosů. Tato směrnice je zapracována do našeho vnitrostátního zákona prostřednictvím § 38fa ZDP. Platební zprostředkovatel je tu charakterizován jako „fyzická nebo právnická osoba, která vyplácí, poukazuje anebo připisuje úhradu příjmu úrokového charakteru nebo zajišťuje výplatu, poukázání nebo připsání úhrady příjmu úrokového charakteru pro třetí osobu“.<sup>9</sup>

Za příjmy úrokového charakteru jsou považovány úroky z úvěrů a půjček, úroky z běžných účtů a vkladových účtů, příjmy odvozené od úroků z úvěrů a půjček vyplácené otevřeným podílovým fondem nebo obdobným fondem nebo příjmy z prodeje podílového listu .

Platební zprostředkovatel je povinen údaje o vyplaceném úrokovém výnosu ve prospěch skutečného vlastníka, rezidenta s bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie ohlásit příslušnému finančnímu úřadu ve státě svého sídla a to nejpozději do 15. dne třetího měsíce po skončení zdaňovacího období.

## 2.4. Opatření k vyloučení dvojího zdanění

Pokud by všechny země vybírali daně jen od svých rezidentů bez ohledu na zdroj příjmů, bylo by jednoduché zamezit vzniku mezinárodního dvojího zdanění. Stačilo by bezpečně určit rezidenci poplatníka. Většina států ale samozřejmě a také oprávněně chce zdanit i příjmy, které mají zdroj na jejím území, ať je pobírají rezidenti nebo nerezidenti.

### Př. 2.10

Polská firma (zabývá se výrobou a montáží oken) otevře pobočku v ČR, zůstává jí sídlo a místo vedení v Polsku a proto není českým daňovým rezidentem. Při své činnosti v ČR poškozují životní prostředí, např. produkcí odpadů, využívá naši infrastrukturu, bezpečnostní složky a další veřejné služby financované ze státního rozpočtu ČR. Z tohoto důvodu by měla i nerezidentní firma přispívat daněmi

---

<sup>9</sup> § 38fa zákona ZDP

z příjmů do státního rozpočtu země, kde má zdroj svých příjmů, tedy zvláště platby od daňových rezidentů ČR, příjmy stálé provozovny (pobočky) v ČR. Obdobně by tomu bylo v případě pobočky české firmy v Polsku nebo v jiném státě.

V podstatě se jedná o dohodu mezi státy o rozdělení výnosu z daní z příjmů mezi stát zdroje daného příjmu a mezi stát daňové rezidence dotyčného poplatníka. Mezi státy Evropské unie již k určité formě dohody došlo v případě pravidel určených Směrnicí Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která osvobozuje u právnických osob za určitých podmínek podíly na zisku a věcně blízká plnění mezi dceřinými a mateřskými společnostmi v rámci Evropské unie, úroky z „úvěrů a půjček“ od přímo kapitálově spojených osob a licenční poplatky mezi společnostmi z různých států Evropské unie, jak je v ZDP uváděno v §19 odst. 1 písm. ze) až zk).

Opatření k vyloučení dvojího zdanění příjmů můžeme rozdělit na vnitrostátní a mezinárodní. Vnitrostátním zákonem je většinou umožněno rezidentům na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou se svých příjmů zaplatili v jiném státě nebo příjmy, které byly v jiném státě dostatečně zdaněny od daně osvobodí. Lze použít i tak zvaný zápočet fiktivní daně, což znamená zápočet na daň, která reálně nebyla a pravděpodobně ani nebude zaplacená, protože stát, kde zisk vznikl, na něj poskytl daňové prázdny. V současnosti fiktivní zápočet daně uveden jen ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Řeckem<sup>10</sup> v článku 22 Ustanovení o vyloučení dvojího zdanění odst. 3: „*Pokud podle zákonů v jednom smluvním státě bude poskytnuto částečné nebo úplné osvobození od daně, na niž se vztahuje tato smlouva, bude ve druhém smluvním státě pro účely výpočtu částky povolené k odpočtu z daně, jak je uvedeno v předchozích odstavcích, tato daň považována za zaplacenou.*“

Mezi mezinárodní opatření patří opatření dvoustranná či mnohostranná. Jedná se především o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, jež zamezují daňovým únikům, tj. tomu, aby příjmy nebyly zdaněny ani ve státě zdroje ani ve státě rezidenta a současně zamezují dvojímu zdanění příjmů tím, že určují, kde má být z příjmu odvedena daň. S růstem mezinárodního obchodu se společnost snaží řešit problematiku dvojího zdanění. Velmi aktivní jsou Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, Spojené státy americké, Organizace spojených národů a Evropská unie.

---

<sup>10</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí 98/1989 Sb. o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu

Základem pro vyjednávání různých zemí jsou dvě vzorové smlouvy a to Vzorová smlouva Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj v oboru daní z příjmů a majetku, která upravuje vztahy mezi stejně vyspělými zeměmi, na stejné ekonomické úrovni a Vzorová smlouva Organizace spojených národů, která upravuje vztahy mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi.

Tyto smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou účinným způsobem, jak co nejvíce vyloučit právní a ekonomické dvojí zdanění příjmů.

Mezi mnohostranná opatření patří například již výše uvedené směrnice vydávané Radou Evropské unie, např. Směrnice Rady 90/434/EHS o jednotném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převezech aktiv a výměně akcií, týkajících se společností z různých členských států, Směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států nebo Arbitrážní konvence o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky.

#### **2.4.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Existuje více důvodů, proč státy uzavírají mezi sebou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Asi prvotním a nejdůležitějším je minimalizace dopadů dvojího zdanění příjmů na poplatníky. Dalším důvodem je naopak zamezení mezinárodního dvojího nezdanění, k němuž by mohlo dojít v případě, že stát zdroje příjmu předmětný příjem nezdaní, protože poskytuje dočasně výhodu (např. Polsko poskytuje vědeckým pracovníkům a vyučujícím na vysokých školách dočasné osvobození jejich příjmů) a ve státě rezidence by se jednalo o příjem, který není předmětem daně. A třetím, ale ne nejmeně důležitým důvodem je snaha o zamezení úmyslným daňovým únikům. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou být dvojího druhu, buď omezené, tzn. upravující jen určitý druh příjmu, například mezinárodní přepravu, nebo komplexní, tzn. že se týkají všech druhů příjmů a majetku.

Jedná se o mezinárodní smlouvy, tedy o prvek mezinárodního práva. V současné době se používají dva vzory pro uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění. Prvním je model Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, který je určen pro vyspělé země, protože právo zdanit příjem je převážně ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem. A druhým model Organizace spojených národů pro rozvojové země, kde právo zdanění příjmu má stát zdroj.

Specifické jsou smlouvy uzavírané se Spojenými státy americkými, mohli bychom je nazvat i třetím druhem smluv o zamezení dvojího zdanění.

Odlišují se zejména určením rezidentství, jež je založeno na státním občanství. V podstatě to znamená, že každý občan Spojených států amerických, i když bydlí s rodinou a podniká v jiném státě, je stále považován za rezidenta Spojených států amerických a jako takový tam zdaní veškeré své celosvětové příjmy viz [20].

## **2.4.2 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD**

Nárůst obchodní spolupráce, který vyústil později v jednotný vnitřní trh mezi státy Evropské unie, zdůraznil nejenom potřebu zamezení dvojímu zdanění uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, ale také nutnost tyto smlouvy harmonizovat. Smlouvy uzavírané před vytvořením tzv. modelových smluv měly sice stejný základ, ale jejich struktura a principy zdanění se lišily. Proto Komise OECD vypracovala jednotný model smlouvy o zamezení dvojího zdanění pro členské státy OECD a doporučila i revizi již uzavřených smluv.

V důsledku vývoje přeshraničního obchodování byl tento model již několikrát upravován, začaly jej používat i nečlenské státy OECD a je zřejmé, že úpravy budou pokračovat. Smlouva by měla zaručit, že příjem nebo majetek nebude zdaněn dvakrát, ale že bude zdaněn alespoň jednou viz [4]. Výhradní právo zdanění je udělováno státu rezidence.

Na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle modelu OECD může dojít ve státě zdroje příjmů k tomu, že příjem a majetek zde bude zdaněn neomezeně. Neomezené zdanění ve státě zdroje se týká příjmů z nemovitostí, které se nachází se v tomto státě včetně příjmů z jejich prodeje, zisků stálých provozoven nacházejících se v tomto státě, rovněž včetně zisku z jejich prodeje a z prodeje movitého majetku (obchodního majetku provozovny). Dále lze neomezeně zdanit příjmy z činnosti umělců a sportovců, pokud je vykonávají na území předmětného státu, příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území tohoto státu, pokud doba vykonávání nepřesahuje 183 dní v roce v období 12 po sobě jdoucích měsíců, tantiémy obdržené od společnosti, která je ve státě zdroje rezidentem a platy, mzdy a jiné odměny vyplácené fyzickým osobám za služby prokazované tomuto státu viz [4].

K omezenému zdanění ve státě zdroje může dojít u příjmů z kapitálového majetku jako jsou dividendy a úroky, jež jsou většinou zdaňovány srážkovou daní a příslušný článek smlouvy udává i maximální výši srážkové daně. V případě penzí, stipendií pro

studenty, licenčních poplatků a zisků podniků, které nejsou dosahovány prostřednictvím stále provozovny, zisků z provozu lodí a letadel v mezinárodní přepravě nemusí dojít ke zdanění ve státě zdroje vůbec. Zdaňují se ve státě, v němž je jejich příjemce rezidentem viz [4].

V případě dvou druhů příjmů, a to dividend a úroků, má právo je zdanit jak stát zdroje tak stát rezidenta. Výše daně, již může uplatnit stát zdroje, je ustanovením smlouvy omezena. Modelová smlouva ponechává na daném smluvním státu, aby si zvolil jednu ze dvou metod zamezení dvojího zdanění, a to metodu vynětí nebo metodu zápočtu.

Modelová smlouva OECD dále obsahuje řadu zvláštních ustanovení, jež se týkají např. zamezení daňové diskriminace, výměny informací mezi správci daně smluvních států nebo způsobu řešení sporů ohledně výkladu smlouvy a řešení případů vzájemnou dohodou.

Že v případě, kdy je uzavřena s ČR smlouva o zamezení dvojího zdanění, jsou ustanovení dohodnutá smlouvou nad zákon, je přímo zakotveno v samotném ZDP, kde se v §37 výslovně říká, že ustanovení zákona se použije tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví jinak.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění přesně vymezují podmínky, kdy má který smluvní stát právo vybrat daň a někdy udávají i její výši, ale vybrání daně není povinností. Pokud se jedná o příjem podle vnitrostátních zákonů zdanitelný, bude daň vybrána, ale pokud by vnitrostátní zákon ukládal zdanění vyšší, musí se použít sazba daná smlouvou.

#### **Př. 2.11**

Ve smlouvě je stanoveno, že příjem je možné zdanit v ČR sazbou ve výši 20%. Podle ZDP je tento příjem zdanitelný, ale sazbou jen 15%. Příjem bude zdaněn v ČR sazbou ve výši 15%.

Avšak toto pravidlo platí i obráceně a říká nám, že mezinárodní smlouva, i když má vyšší právní sílu než daňový zákon (ZDP), nemůže stanovit daňovou povinnost nad rozsah stanovený vnitrostátními daňovými předpisy.

#### **Př. 2.12**

Smlouva uvádí možnost zdanění příjmu v ČR 5% sazbou. Podle ZDP je příjem zdanitelný, sazba je vyšší a to 15%. Výsledkem bude zdanění příjmů v ČR sazbou ve výši udávané smlouvou a to ve výši 5%.



Pokud by podle ZDP byl tento příjem osvobozen od daně, nebyl by v ČR zdaněn vůbec i když to mezinárodní smlouva připouští.

S ohledem na to, že v různých smluvních státech jsou rozdílné sazby daně, může být smluv využíváno i k tzv. daňovému plánování, jehož výsledkem je legální snížení daňového břemene poplatníka v rámci jeho celosvětových příjmů na minimum.

### **2.4.3 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OSN**

Od dvacátých let 20. století se datují snahy nejdříve Ligy národů a později Organizace spojených národů o vytvoření pravidel mezinárodního zdaňování příjmů. Základním pravidlem, na němž byl model smlouvy postaven, bylo zdanění příjmů v zemi rezidence poplatníka. Stejně jako v případě modelových smluv OECD, i tyto smlouvy byly neustále revidovány a jejich cílem bylo zejména přiliv zahraničních investic do rozvojových zemí. Výsledkem byl tzv. „Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“, publikovaný v roce 1980, který byl ovšem v devadesátých letech revidován s ohledem na změny v ekonomickém prostředí a rozšiřování daňových rájů. V souladu se základním pravidlem zdaňování v zemi rezidenta se předpokládá, že zdaňován bude jen čistý příjem, tzn. že bude umožněno uplatnit výdaje související s příjmy. Výše zdanění by měla být taková, aby to neodrazovalo zahraniční investory. Modelová smlouva OSN také širěji definuje stálou provozovnu, doba trvání pro její vznik je kratší (6měsíců) a např. za stálou provozovnu se považuje i pojišťovací společnosti, které zde nemají sídlo, ale jen vybírají pojistné nebo sklady se zásobami určenými k prodeji. Další rozdíly bychom našli v případě zdaňování licenčních poplatků, dividend a úroků, kde na rozdíl od modelové smlouvy OECD neurčuje výši srážkové daně a v případě licenčních poplatků dovoluje zdanit je ve státě zdroje oproti smlouvě OECD, kde se zdaňují pouze ve státě rezidenta viz [19]. Struktura modelové smlouvy OSN viz příloha.

### **2.4.4 Modelová smlouva Evropské unie o zamezení dvojího zdanění příjmů**

V roce 2002 Evropská komise sestavila model multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění postavený na modelu OECD. Hlavním důvodem této aktivity Evropské komise byla snaha o odstranění příhraničních daňových problémů, které překáží fungování jednotného vnitřního trhu. Některá ustanovení již uzavřených dvoustranných smluv

mezi členskými státy jsou totiž v rozporu se Smlouvou o Evropských společenstvích. Jednalo by se o jedinou smlouvu, která by byla vydána jako směrnice, popř. by se mohla stát součástí Smlouvy o Evropských společenstvích. Ta by nahradila stávající bilaterální smlouvy mezi jednotlivými státy. V návrhu modelu Evropské komise se objevuje např. rozhodčí doložka, kdy v případě sporu by rozhodoval jako rozhodčí orgán Evropský soudní dvůr, a ustanovení, které znemožňují případné zneužití smlouvy. Dále modelová smlouva přináší výhody pro nerezidenty, tj. rezidenty Evropské unie a ti pro jejich stálé provozovny (stálá provozovna by měla být pokládána za daňového rezidenta a při určování jejich příjmů by se postupovalo jako u dceřiné společnosti). Návrh také povoluje použití pouze jedné metody zamezení dvojímu zdanění a to metody vynětí viz [19].

Vzhledem k tomu, že se jedná o daňovou oblast, je nutný v rámci Evropské unie ke schválení této směrnice jednomyslný souhlas. Z tohoto důvodu zatím k jejímu přijetí nedošlo a koordinace v oblasti daní v evropské unii se děje prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora viz [19].

## **2.4.5 Metody vyloučení dvojího mezinárodního zdanění ve státě příjemce**

Pro omezení mezinárodního dvojího zdanění používáme čtyři základní metody a to metoda vynětí úplného a s výhradou progresse a metoda zápočtu plného a prostého. Kterou metodu použít nám určuje smlouva o zamezení dvojího zdanění, uzavřená s příslušným státem. V ostatních případech nelze tuto možnost zamezení dvojího zdanění použít. Ve většině případů naštěstí pro poplatníky příjmy ze zahraničí zdaňované našimi rezidenty pocházejí ze smluvního státu viz [15].

Obě metody vynětí spočívají v tom, že příjmy ze zahraničí se vyjmou ze základu daně. Při použití metody úplného vynětí se pak daň vypočte ze zbývajících příjmů poplatníka, jako by ani jiných nedosáhl (např. ve smlouvě s Brazílií se tato metoda uplatní u příjmů ze závislé činnosti nebo ze stálé provozovny).

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je však většinou použita druhá metoda vynětí a to vynětí s výhradou progresse. Poplatník při použití této metody opět nezapočte do základu daně příjem ze zahraničí, ale sazbu daně vypočte ze základu daně zvýšenému o příjem zdaněný v zahraničí. Při současné rovné dani uplatňované v ČR ve výši 15% u fyzických osob se žádný rozdíl ve výsledné daňové povinnosti poplatníka neobjeví. Tato metoda by se projevila rozdílnou výší daně, kdyby se používala tak jako u nás do roku 2007

progresivní sazba daně. U právnických osob zdaňovaných vždy lineární sazbou daně má tato metoda stejný daňový výsledek jako metoda úplného vynětí.

Metoda vynětí s výhradou progrese k výpočtu daňové sazby používá dvě podmetody. Je to metoda vrchního dílku, která se v ČR nepoužívá, a tzv. zprůměrnování. Daň je pak vypočtena tak, že se nejprve z veškerých příjmů včetně těch vyjímaných ze základu daně spočítá sazba daně v % a pak se touto sazbou vypočte daň v ČR ze zbývajících příjmů poplatníka.

Metoda zápočtu plného umožňuje započíst na daň, vypočtenou v ČR z veškerých celosvětových příjmů, celou daň zaplacenou poplatníkem v zahraničí a to i když daňové zatížení v zahraničí je vyšší než v tuzemsku.

U metody zápočtu prostého se daň vypočtená v ČR ze všech příjmů poplatníka může ponížít jen o část daně zaplacené v zahraničí, která poměrově odpovídající výši dosažených příjmů ze zdrojů v zahraničí. Poplatník musí správci daně spolu s daňovým přiznáním předložit potvrzení daňového úřadu druhého státu o zaplacené dani, aby si mohl zápočet daně uplatnit.

V případě, že smlouva o zamezení dvojího zdanění není s příslušným státem uzavřena, postupovalo se ještě do konce zdaňovacího období roku 2000 při vyloučení dvojího zdanění podle ustanovení § 38f odst. 1 a odst. 3 ZDP, což pro poplatníky znamenalo možnost uplatnění metody zápočtu prostého nebo metody vynětí s výhradou progrese v závislosti na druhu příjmu ze zahraničí.

V současné době však § 38f ZDP vyloučení dvojího zdanění u našich rezidentů již upravuje jen u příjmů ze států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, takže u příjmů z nesmluvních států tyto metody nelze uplatnit. Existuje výjimka týkající se příjmů nerezidentů, kdy je možné uplatnit zápočet úplný i když s příslušným státem zdroje není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Týká se rezidentů členských států Evropské unie a ostatních států z Evropského hospodářského prostoru a mohou ji použít u příjmů podle § 22 ZDP, které jsou taxativně vyjmenovány v § 36 odst. 7 ZDP.

V ostatních případech u příjmů rezidentů ČR ze zahraničí může dojít ke dvojímu zdanění, tj. ve státě jejich zdroje i v ČR. U příjmů ze závislé činnosti tento problém částečně řeší ustanovení § 6 odst. 14 ZDP, kde se uvádí, že daňoví rezidenti ČR pro výpočet základu daně sníží příjem ze závislé činnosti o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. K dvojímu zdanění příjmů zde dojde, ale bude zmírněno snížením zahraničního příjmu o zaplacenou daň v zahraničí.

### **3. ZDAŇOVÁNÍ MEZINÁRODNÍCH PŘÍJMŮ**

Vzhledem k tomu, že zdaňování mezinárodních příjmů je velmi široká oblast, zaměřím se v další části práce jen na fyzické osoby a zdaňování jejich příjmů.

#### **3.1 Příjmy rezidentů ČR ze zdrojů v zahraničí**

Daňoví rezidenti ČR zdaňují veškeré příjmy, tzn. z tuzemska i ze zahraničí, mají neomezenou daňovou povinnost vůči ČR. Příjmy, které plynou českým rezidentům ze zdrojů v zahraničí, můžeme rozdělit do skupin podle druhu příjmu nebo podle státu odkud pochází. Podle druhu příjmu zjistíme, zda se jedná o příjem zdanitelný nebo od zdanění osvobozený. Určení země původu je důležité, abychom zjistili, zda s příslušným státem je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění nebo není a jak tedy budeme postupovat při jejich zdaňování.

##### **3.1.1 Příjmy daňových rezidentů ze zahraničí**

Příjmy daňových rezidentů můžeme rozdělit podle způsobu jejich získávání na aktivní a pasivní příjmy. Mezi aktivní patří příjmy ze závislé činnosti, tzn. ze zaměstnání, nebo ze samostatné výdělečné činnosti. U těchto příjmů je zdrojem stát, kde je činnost vykonávána a záleží i na tom, kdo za ni platí. Mezi pasivní příjmy patří příjmy z kapitálového majetku, tj. dividendy, úroky, podíly na zisku apod., u nichž je zdrojem příjmu stát, kde je rezidentní společnost, od níž příjmy pochází viz [4]. Mezi pasivní příjmy můžeme zařadit i příjmy z užívání majetku, kterým bych se chtěla především věnovat. Při jejich zdaňování nejvíce záleží na tom, ve kterém státě se nachází.

U fyzických osob se všechny příjmy, jež podléhají u nás dani z příjmů, zařadí do dílčích základů daně podle příslušných paragrafů ZDP. Do příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6 ZDP), do příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP), do příjmů z kapitálového majetku (§ 8 ZDP), do příjmů z pronájmu (§ 9 ZDP) a do ostatních příjmů (§10 ZDP). Základem daně je součet těchto dílčích základů.

##### **3.1.2 Základ daně z příjmů ze závislé činnosti**

Základem daně u příjmů ze zaměstnání jsou příjmy tzv. hrubé příjmy „zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku

*zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnavatel.“<sup>11</sup>*

To samozřejmě v případě zahraničních příjmů způsobuje problémy týkající se určení částky tohoto pojistného, protože potvrzení zahraničních zaměstnavatelů tento údaj zpravidla neobsahuje. Dále toto ustanovení způsobovalo diskriminační rozdíly v základu daně, protože pokud zahraniční zaměstnavatel nebyl povinen toto pojistné za zaměstnance hradit, základem daně byla pouze hrubá mzda.

Zřejmě i z tohoto důvodu od roku 2009 platí, že i zahraniční příjmy ze zaměstnání se navyšují o částku, která odpovídá tuzemskému pojistnému placenému zaměstnavatelem, tj. v případě povinnosti odvodu sociálního i zdravotního pojištění o 34% hrubé mzdy.

Tím je sice odstraněna diskriminace mezi rezidenty ČR pobírajícími příjmy z tuzemska a ze zahraničí. Ale naopak zaměstnanec, za nějž zaměstnavatel v zahraničí není povinen pojistné platit vůbec, odvede navíc daň z částky, která pro něj neznamena žádný příjem.

### **3.1.3 Základ daně z příjmů z nezávislého povolání a ze živnosti**

Mezi příjmy z nezávislého podnikání patří např. příjmy umělců a sportovců a zařazujeme je pod příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP), pokud se v jejich případě nejedná o amatérskou činnost, tzn. příležitostnou, již bychom zařadily pod ostatní příjmy (§10 ZDP). Základem daně jsou nezdaněné příjmy ze zahraničí ponížené o výdaje. Vedle honoráře za vystoupení či výkon sportovce mohou tyto poplatníci obdržet i nepeněžní příjmy, které jsou rovněž povinni zdanit.

Pokud bude poplatník vykonávat v zahraničí živnost a pobírat z ní příjmy, mohou nastat dvě situace. Buď půjde o jednorázovou zakázku nebo několik akcí, ze kterých mu ve státě činnosti nevznikne stálá provozovna. Druhá možnost je, že mu stálá provozovna v daném státě vznikne ať již podle daňových zákonů nesmluvního státu nebo podle ustanovením smlouvy o zamezení dvojího zdanění v případě státu, se kterým má ČR smlouvu uzavřenu.

V tom případě bude poplatník povinen vést evidenci nebo účetnictví podle předpisů daného státu a pro zjištění základu daně v ČR evidenci podle našich zákonů. Dříve bylo možné buď vést dvojí účetnictví souběžně nebo účtovat jen podle zahraničních předpisů

---

<sup>11</sup> § 6 odst. 13 ZDP

a na konci zdaňovacího období převést stavy jednotlivých účtů. Od roku 2008 je však možné účtovat o příjmech a výdajích z činnosti stále provozovny pouze průběžně. K výdajům (nákladům) stále provozovny v zahraničí je možné přičíst i část výdajů jejího tuzemského zřizovatele. Pokud nelze u výdajů jednoznačně určit, že se vztahují k dané provozovně, musí zřizovatel zvolit vhodné poměrové kritérium a podle něj výdaje, např. administrativní a mzdové, rozdělit. U výdajů, které nelze přiřadit tímto stanoveným kritériem, může poplatník postupovat podle § 38 f odst. 3) ZDP, kde se mimo jiné uvádí:

*„ Nelze-li u některých výdajů (nákladů) prokazatelně stanovit, zda souvisí s příjmy (výnosy) plynoucími ze zdrojů ze zahraničí, považuje se za související výdaje (náklady) jejich část stanovená ve stejném poměru, v jakém příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje (náklady) připadají na celosvětové příjmy (výnosy). “*

Poplatníci fyzické osoby mají možnost využít tzv. výdajového paušálu. Bez ohledu na to, jak evidují příjmy ze své činnosti, mohou uplatnit výdaje procentem z příjmů<sup>12</sup>. U příjmů ze živností řemeslných a zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství je to za rok 2009 80%, u všech ostatních příjmů z podnikání a jiné výdělečné činnosti 60%.

### **3.1.4 Základ daně z příjmů z kapitálového majetku**

Za příjmy z kapitálového majetku považujeme dividendy, podíly na zisku společnosti s ručením omezeným, úroky a jiné výnosy z vkladů atd. Výčet těchto příjmů je pro fyzické osoby uveden v § 8 odst. 1 a 2 ZDP a i když pocházejí ze zahraničí, vždy podléhají zdanění u nás. Jestli budou zdaněny i ve státě zdroje, je dáno legislativou příslušného státu, popř. smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

### **3.1.5 Základ daně z příjmů z pronájmu majetku umístěného v zahraničí**

Majetek umístěný v zahraničí, z jehož užívání mohou naši rezidenti pobírat příjmy můžeme rozdělit na movitý a nemovitý. Může se také jednat o majetek, který je součástí stále provozovny našeho rezidenta umístěné v zahraničí. Podle toho o jaký druh majetku se jedná a kým je využíván bude přistupováno i ke zdanění příjmů z jeho užití. Tyto příjmy budou v ČR zdaněny vždy.

---

<sup>12</sup> § 7 odst. 7 ZDP

Pokud se bude jednat o majetek nemovitý nebo movitý evidovaný v obchodním majetku stále provozovny, bude příjem z jeho pronájmu součástí příjmů stále provozovny.

Ostatní příjmy z pronájmu movitých věcí, jež nejsou obchodním majetkem poplatníka, mohou být v ČR zařazeny do dílčího základu daně podle § 7, §9 nebo §10 ZDP. O příjem z podnikání a jiné výdělečné činnosti podle §7 ZDP půjde v případě, že poplatník provozuje pronájem movitých věcí (např. automobilů) na základě živnostenského oprávnění.

Pokud se u poplatníka nejedná o provozování živnosti, zařadí příjmy do dílčího základu daně z příjmů z pronájmu podle §9 ZDP.

A do základu daně podle §10 ZDP, což jsou ostatní příjmy, budou patřit jen příjmy z příležitostného pronájmu movitých věcí.

V zahraničí budou příjmy pronájmu movitých věcí zdaněny jen, pokud se předmět pronájmu nachází v zahraničí. Je tu možnost zdanění srážkovou daní nebo formou daňového přiznání.

Příjmy z pronájmu nemovitostí můžeme zařadit stejně jako movitých věcí do dílčího základu daně z podnikání a jiné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP, pokud bude tato činnost pro poplatníka živností. Podle živnostenského zákona je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor živností, pokud vedle pronájmu poskytuje pronajímatel i jiné služby, než základní služby zajišťující řádný provoz. Mezi základní služby patří vytápění prostor, zajištění dodávky vody apod. Dalšími službami je míněn úklid, praní prádla, ostraha objektu atd.

Pokud tedy nebudou poplatníkem zajišťovány jiné služby nad rámec řádného provozu, bude se jednat o příjem z pronájmu podle § 9 ZDP. O zdanění dle § 10 ZDP nepůjde v případě nemovitostí ani kdyby se jednalo o příležitostný pronájem.

Jestli se bude jednat o majetek nemovitý umístěný ve státě, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, bude příjem zdaněn i ve státě zdroje, protože to určují uzavřené smlouvy.

Základ daně v ČR z užívání majetku movitého i nemovitého umístěného v zahraničí vypočte poplatník tak, že od získaných příjmů odečte výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení a to jak v případě zařazení do § 7 i do § 9 ZDP. Druhou variantou je uplatnění výdajů procentem z příjmů, což přichází v úvahu u obou případů. U příjmů zařazených do dílčího základu daně z podnikání a jiné výdělečné činnosti tyto výdaje mohou za zdaňovací období 2009 činit 60 % příjmů (jedná se o volnou živnost), u dílčího základu daně z pronájmu to je 30%. V tom případě jsou v částce výdajů zahrnuty veškeré výdaje, např. případné opravy majetku, odpisy a nelze uplatnit ani vytvářené rezervy na opravu

majetku. Základem daně z příjmů z příležitostného pronájmu movitých věcí zařazený do ostatních příjmů podle § 10 ZDP bude příjem po odečtení výdajů, které lze uplatnit v prokázané výši ale jen do výše příjmu. Pokud by příjem poplatníka nepřesáhl ve zdaňovacím období 20 000 Kč, je tento příjem osvobozen od daně.

Do příjmů z užívání majetku můžeme také zařadit příjem z nájmu podniku, kde nelze specifikovat zda jde o movitou či nemovitou věc, protože jeho součástí mohou být nemovitosti i různá zařízení, stroje, nábytek apod., podnik je ale pronajímán jako celek. I v tomto případě bude příjem součástí základu daně podle § 9 ZDP.

Příjmy z pronájmu nemovitých i movitých věcí, které jsou součástí společného jmění manželů, jsou zdaňovány dle § 9 odst. 2 ZDP jen u jednoho z nich. Opačný postup je v případě příjmů z pronájmu majetku v podílovém spoluvlastnictví. Tady se příjmy a výdaje rozdělují podle jejich spoluvlastnických podílů nebo podle ustanovení písemné smlouvy, jak uvádí § 11 ZDP.

### **3.1.6 Zdanění příjmů ze zahraničí**

Jediným způsobem, jak v ČR rezidenti zdaní příjmy ze zahraničí, je prostřednictvím daňového přiznání. Pro fyzické osoby s příjmy ze zahraničí existuje jediná výjimka, kdy nejsou povinni přiznání podat (§ 38g odst. 2 ZDP) a to když mají zahraniční příjmy ze závislé činnosti, které jsou vyjmuty ze zdanění (§ 38f ZDP).

Samozřejmě v daňovém přiznání uvedou i příjmy pocházející z výdělečné činnosti v ČR a teprve z celkového základu daně vypočtou daňovou povinnost za příslušné zdaňovací období. Podle výše poslední známé daňové povinnosti jsou nebo nejsou poplatníci povinni platit zálohy na daň.

Poplatník s příjmy ze zdrojů ze zahraničí, i když se jedná pouze o příjmy závislé činnosti, také podléhá režimu záloh (§ 38a ZDP), i když ostatních poplatníků s příjmy ze závislé činnosti z ČR se to netýká. Jak vysvětluje pokyn D-300 Ministerstva financí ČR, neplatí tato povinnost pro poplatníky mající příjmy od zahraničních zaměstnavatelů, kteří mají povinnost odvádět zálohy na daň podle § 38c ZDP, tzn. stálé provozovny zahraničních subjektů a ty zahraniční zaměstnavatele, kteří zaměstnávají zaměstnance déle než 183 dnů.



### 3.1.7 Zamezení dvojímu zdanění příjmů

Dvojímu zdanění zamezují hlavně mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a v návaznosti na ně uplatnění jedné z metod, tzn. zápočtu daně zaplacené v zahraničí na daň vypočtenou v ČR nebo, což se ve většině případů ukazuje pro poplatníky výhodnější, vynětí příjmů ze zahraničí ze základu daně. Metodu zamezení dvojího zdanění poplatníkům určuje příslušné ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění se státem nebo státy, odkud pochází příjmy poplatníka.

V případě příjmů ze závislé činnosti je navíc k výpočtu základu daně nutné navýšit příjmy o povinné zahraniční pojistné placené zaměstnavatelem na českou specialitu tzv. superhrubou mzdu. Od roku 2009 částka připočítávaného pojistného odpovídá výši tuzemského pojistného, tj. v případě povinnosti odvodu sociálního i zdravotního pojištění 34% hrubé mzdy. Tím se vyrovnává výše základů daně vypočtených rezidentům s příjmy ze zahraničí těm tuzemským.

K určité specifické situaci dochází od platnosti novely ZDP č. 216/2009 Sb., která se retroaktivně dotýká již zdaňovacího období 2008. Tato novela nám upravuje text § 38 f odst. 4 ZDP a povoluje poplatníkům použití metody vynětí v případě příjmů ze závislé činnosti ze států, se kterými ČR má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a pokud tyto příjmy byly ve smluvním státě zdaněny a to bez ohledu na metodu uvedenou ve smlouvách.

Tato úprava je víceméně v rozporu s dosavadní koncepcí ČR při uzavírání nových smluv o zamezení dvojího zdanění, kde je preferována metoda zápočtu. Také toto ustanovení zvýhodňuje poplatníky s příjmy ze závislé činnosti oproti poplatníkům s jinými druhy příjmů ze zdrojů ze zahraničí (rovněž ve smluvním státě zdaněných), jimž není umožněno vyjmout zahraniční příjmy ze základu daně. Zákonodárci tímto výše zmiňovaným opatřením ohledně využití metody vynětí zahraničních příjmů měli v úmyslu zřejmě zmírnit dopad ekonomické krize na poplatníky a v tom případě předpokládám, že se vrátí k původnímu znění § 38f ZDP.

Druhou možností je, že tím chtěli kompenzovat poplatníkům pracujícím v zahraničí jejich odloučení od rodiny a případné náklady na dopravné. V každém případě to však způsobuje úbytek peněžních prostředků ze státního rozpočtu.

### **Př. 3.1**

Rezident ČR pracuje na stavbě v Rakousku, jeho celková doba zaměstnání zde sice překročí dobu 183 dní, takže podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění má Rakousko právo jeho příjem zdanit. České firmě provádějící stavbu ale nevznikne stálá provozovna. Z toho vyplývá, že poplatník nesplní jednu z podmínek pro to, aby mohl použít metodu vynětí, protože jeho příjmy ze závislé činnosti k tíži stálé provozovny.

Novelizace § 38f odst. 3 ZDP zní:

*„Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí poplatníkům, uvedeným v § 2 odst. 2 od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stálé provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o tyto vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí. V případě, že je to pro poplatníka výhodnější, použije se i u těchto příjmů ustanovení odstavce 1.“*

Otázka je, zda jde v tomto případě o opomenutí nebo zda měl tím zákonodárce opravdu v úmyslu neumožnit vynětí příjmů v případě poplatníků pracujících v zahraničí pro firmu, která je rezidentem ČR z důvodu, že české firmě nevznikla v zahraničí stálá provozovna.

### **3.2 Příjmy nerezidentů ze zdrojů v ČR**

Nerezidenty ČR jsou zahraniční fyzické osoby, které mají omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy se zdrojem na území ČR. Tyto příjmy jsou taxativně vyjmenovány v § 22 odst. 1 ZDP. Ostatní příjmy neuvedené v tomto seznamu se nerezidentům v ČR nezdaňují, protože smlouva o zamezení dvojího zdanění nemůže ukládat subjektům žádné další povinnosti nad rámec vnitrostátní legislativy smluvních států a i když by ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s příslušným státem vyplývalo právo na zdanění jiného druhu příjmu, v ustanovení § 22 odst. 1 ZDP neuvedeného, k jeho zdanění nesmí dojít viz [4].

Nerezidenti pobírající příjmy v ČR podléhají registrační povinnosti vyplývající z § 33 odst. 1 a odst. 2 ZSDP. Nerezident je povinen se zaregistrovat ve stejných případech jako český rezident, tzn. do 30 dnů ode dne, kdy v ČR obdržel povolení nebo získal oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začal provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani.

Kromě obecného ustanovení ZSDP pro nerezidenty existuje speciální ustanovení § 33 odst. 3 ZSDP. Poplatník, jemuž na území ČR vzniká stálá provozovna, povinen oznámit správci daně do třiceti dnů zřízení stálé provozovny a její umístění na území ČR. V případě daňového nerezidenta, který na území ČR nemá stálou provozovnu ani nemovitý majetek, ukládá § 33 odst. 2 ZSDP povinnost podat přihlášku k registraci nejpozději do pěti dnů ode dne zahájení dani podrobené činnosti nebo činnosti směřující k získání dani podrobených příjmů.

Nerezidenti, kteří pobírají pouze příjmy ze závislé činnosti a příjmy, ze kterých je vybírána daň zvláštní sazbou daně, nejsou podle ZSDP povinni se registrovat.

Příjmy nerezidentů můžeme podle způsobu dosahování příjmů rozdělit stejně jako u rezidentů na příjmy aktivní a na příjmy pasivní. Příjmy aktivní můžeme popsat jako příjmy z aktivní činnosti, tzn. že jich poplatník dosahuje svojí prací jako zaměstnanec či podnikatel. Může jít i o příjmy za činnost, která již aktuálně není vykonávána (např. penze). Tyto příjmy jsou vesměs v případě daňových nerezidentů zdaňovány prostřednictvím daňového přiznání ve státě zdroje. Mezi příjmy pasivní bychom zařadili příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí nejrůznějších práv, kapitálové a úrokové výnosy, k jejichž získávání není nutná aktivní účast vlastníka. Tyto příjmy jsou ve státě zdroje převážně zdaňovány srážkovou daní prostřednictvím plátců příjmů.

Příjmy fyzických osob nerezidentů v ČR můžeme rozdělit na příjmy ze závislé činnosti, příjmy z výkonu svobodného povolání a příjmy z podnikání na základě živnostenského oprávnění.

### **3.2.1 Příjmy ze závislé činnosti**

Příjmy ze závislé činnosti pobírají zaměstnanci, mohou to být nerezidenti ze států Evropské unie, kteří u nás mají podle zákona o zaměstnanosti (1/1991 Sb.) stejné postavení jako občané ČR a na nerezidenty ze třetích zemí. Pro účely jejich zdaňování je ale spíše důležité, zda mají pracovní smlouvu uzavřenou se zaměstnavatelem, který je českým

rezidentem, nebo je zaměstnává zahraniční zaměstnavatel a do ČR je vyslal. Pokud je nerezident zaměstnáván českým zaměstnavatelem, dostává se z daňového hlediska do stejné pozice jako rezident. Český zaměstnavatel, plátce daně, mu sráží zálohy na daň v průběhu zdaňovacího období, popř. na požádání zpracuje roční vyúčtování. Zaměstnanec nerezident je oprávněn si uplatnit nezdanitelné částky § 15 ZDP, tzn. poskytnuté dary, úroky z úvěru použitého na bytové potřeby, pojistné na soukromé životní pojištění, příspěvek na penzijní připojištění, zaplacené členské příspěvky odborové organizaci a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání za splnění stejných podmínek jako daňoví tuzemci. Také slevy na dani podle § 35ba ZDP a případně i daňové zvýhodnění podle § 35c ZDP si může nerezident uplatnit. Je omezen jedinou podmínkou, a to jen v případě uplatňování částky úroků z úvěru, slevy na manželku, která nemá vlastní příjem vyšší než 68 000 Kč, částečného i plného invalidního důchodu, slevy při soustavné přípravě na budoucí povolání a daňového zvýhodnění na dítě. Jeho příjmy z ČR musí tvořit 90 % celosvětových příjmů, vyjma příjmů osvobozených a zdaněných srážkovou daní.

V tomto případě je zajištěno zdanění příjmů zahraniční osoby prostřednictvím českého plátce tohoto příjmu, takže v podstatě nehrozí daňový únik.

V případě nerezidenta zaměstnáváného zahraničním zaměstnavatelem může nastat několik variant. Zaměstnavatel má v ČR organizační složku, která může, ale nemusí být zároveň stálou provozovnou, a pro ni nerezident vykonává svou činnost. Pokud se jedná o stálou provozovnu, je mzda jejím nákladem a příjmy zaměstnance podléhají zdanění v ČR bez ohledu na počet dní, strávených zaměstnancem u nás, jak je tomu v dalších případech.

Také zde je zákonnou úpravou dobře zajištěno zdanění příjmu zaměstnance, protože stálá provozovna podléhá registrační povinnosti a tuzemské subjekty s ní obchodující i ohlašovací povinností podle § 34 odst. 17 ZSDP. Je možné i vydání zajišťovacího příkazu finančním úřadem (§ 71 ZSDP). V případě nesplnění povinnosti zahraničního plátce daně, tzn. kdyby neprovedl srážky záloh na daň z příjmů fyzických osob podle § 38h ZDP, by bylo možno i případně takto vzniklý nedoplatek plátce uspokojit ze zajištění provedeného tuzemským odběratelem.

Další variantou příjmů ze závislé činnosti může být vyslání nerezidenta jeho zahraničním zaměstnavatelem do české společnosti na základě obchodní smlouvy. Z daňového pohledu je tento případ nejsložitější. Vzhledem k tomu, že zaměstnanec nerezident tu provádí práci pod vedením svého zahraničního zaměstnavatele a pro českou firmu vlastně provádí službu jménem zahraniční firmy, může tu vzniknout zahraničnímu

zaměstnavateli stálá provozovna, jde o tzv. prodej služeb na území ČR. Mezi služby patří činnosti vyjmenované v § 22 odst.1 písm.c) ZDP, tj. jakékoliv služby včetně poradenství (obchodního či technického), řídicí a zprostředkovatelské činnosti, ale i služby stavebně montážního charakteru (stavebně montážní projekty), zmíněné v odst. 2 téhož paragrafu. V případě, že zde stálá provozovna nevznikne, je v tomto případě rozhodující délka pobytu nerezidenta na našem území, pokud je tato doba kratší než 183 dnů v kalendářním roce, bude zaměstnavatel postupovat podle ustanovení § 6 odst. 9 písm. ch) ZDP a příjem nerezidenta je od zdanění v ČR osvobozen. vyslání nerezidenta jeho zahraničním zaměstnavatelem do české společnosti na základě obchodní smlouvy. Z daňového pohledu je tento případ nejsložitější. Vzhledem k tomu, že zaměstnanec nerezident tu provádí práci pod vedením svého zahraničního zaměstnavatele a pro českou firmu vlastně provádí službu jménem zahraniční firmy, může tu vzniknout zahraničnímu zaměstnavateli stálá provozovna, jde o tzv. prodej služeb na území ČR.

Lepší situace z hlediska zabránění daňovým únikům je, když zaměstnanec pracuje v ČR v rámci smlouvy uzavřené mezi jeho zaměstnavatelem (zahraničním subjektem) a tuzemským odběratelem. Tuzemská firma hradí na základě smlouvy zahraničnímu subjektu za provedené práce a je možné jí uložit oznamovací povinnost.

Poslední možností, se kterou se můžeme v případě závislé činnosti setkat, je zaměstnávání nerezidentů prostřednictvím mezinárodního pronájmu pracovní síly, tzn. prostřednictvím zahraniční agentury. Tento zaměstnanec má uzavřenou pracovní smlouvu se zahraničním zaměstnavatelem – agenturou, která mu i vyplácí odměnu, ale za faktického zaměstnavatele je považován český zaměstnavatel, pro kterého práci skutečně provádí. S ním zahraniční agentura uzavřela smlouvu o poskytnutí této pracovní síly. Rozlišujeme tedy právního zaměstnavatele (zahraniční agenturu) a faktického nebo-li ekonomického zaměstnavatele, kterým je česká firma, jež práci zaměstnanci přiděluje, poskytuje mu pracovní pomůcky, kontroluje její provádění a nese rovněž rizika, např. z hlediska bezpečnosti práce, ale také má z této práce ekonomický užitek. Tato fikce ekonomického zaměstnavatele vyplývá z § 2 ZDP, kde se v odst. 2 mimo jiné uvádí „*Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 (fyzická osoba rezident) nebo v §17 odst. 3 (právnícká osoba rezident), u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.*“

V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobně se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Vzhledem k tomu, že v tomto případě existuje zaměstnavatel – plátce daně, kterou je tuzemská firma, jež odvádí za zaměstnance nerezidenta ČR zálohy na daň z příjmů, je zde splnění daňové povinnosti zajištěno.

### **3.2.2 Příjmy z podnikání na základě živnostenského oprávnění**

Živnost je definována jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem.<sup>13</sup> Živnostenský zákon poskytuje zahraničním subjektům nerezidentům stejné možnosti podnikání na území ČR jako rezidentům při splnění jím požadovaných podmínek souvisejících s druhem živnosti a dalšími okolnostmi.

U těch druhů živností, u nichž je předpokladem získání živnostenského oprávnění existence provozovny, je zřejmé, že takováto provozovna je současně i stálou provozovnou ve smyslu § 22 odst. 2 první věta ZDP od okamžiku zahájení činnosti, v ostatních případech vzniká stálá provozovna ve vazbě na dobu trvání činnosti tak, jak vyplývá z druhé věty tohoto paragrafu ZDP nebo ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud je se státem nerezidenta smlouva uzavřena.

Podle smluv o zamezení dvojího zdanění platí pravidlo, že příjmy z podnikání jsou zdaňovány ve státě, ve kterém je jejich příjemce daňovým rezidentem, pokud ve státě zdroje nevznikla stálá provozovna. V případě, že stálá provozovna vznikla, má právo na zdanění i stát zdroje a uplatňuje se příslušná metoda zamezení dvojího zdanění. To platí u příjmů nerezidentů z tzv. nesmluvních států, stejné příjmy dosažené daňovými rezidenty bezesmluvních států podléhají zdanění u zdroje srážkou.

### **3.2.3 Stálá provozovna**

Provozovna je prostor, v němž je uskutečňována určitá podnikatelská činnost. Může to být např. organizační složka, což je také provozovna, která se zapisuje do obchodního rejstříku, ale nemá právní subjektivitu. Po splnění určitých podmínek se mohou stát stálou provozovnou. Organizační složka zahraničního subjektu se stává stálou

provozovnou, pokud zde vykonává podnikatelskou činnost. Nemusí se jí ale stát, pokud má zde např. jen místo pro skladování zboží a k prodeji tohoto zboží nedochází na našem území, nebo kancelář, která provádí jen např. marketingový průzkum na našem území. Pojem „stálá provozovna“ znamená v podstatě daňovou povinnost daňového nerezidenta k dani z příjmů, nelze ji založit viz [12].

Určení vzniku stálé provozovny je stejně jako určení rezidentství závislé na to, zda s příslušným státem uzavřela ČR smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Pokud smlouva uzavřena není, posuzujeme vznik stálé provozovny rezidenta podle našich daňových zákonů.

V ZDP je stálá provozovna definována jako „*místo k výkonu činnosti poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 (nerezidentů fyzických osob) a § 17 odst. 4 (nerezidentů právnických osob) na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 (služby a nezávislá povolání) poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jednána území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.*“<sup>14</sup>

Za stálou provozovnu se např. nepovažuje místo prodeje v rámci veletrhu, prodejní výstavy apod. Zřízení stálé provozovny je zahraniční osoba povinna oznámit příslušnému správci daně do 30 dnů od jejího zřízení a umístění na území ČR, jak jí to ukládá ustanovení § 33 odst. 3 ZSPD.

Stálá provozovna může ze zákona vzniknout buď z důvodu existence trvalého místa pro podnikání nebo i bez takového trvalého místa, jedná-li se o poskytování služeb po dobu delší, než určuje časový test. Podle toho můžeme stálé provozovny rozdělit na:

1) trvalé, kde se jedná o zařízení, pevné místo, tedy např. kancelář, výrobní hala, prodejna

---

<sup>13</sup> § 2 a § 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

<sup>14</sup> § 22 odst. 2 ZDP

2) časové, u kterých můžeme rozlišit provozovny věcné jako zařazujeme staveniště a stavebně montážní projekty, a službové, kde se jedná o poskytování služeb déle než je doba stanovená zákonem.

Uvedené vymezení stálé provozovny ZDP je velmi široké a smlouvy o zamezení dvojího zdanění jej upravují a specifikují, a to hlavně tím, že považují za významnou trvalost místa k výkonu činnosti. V textu § 22 odst. 2 tato podmínka trvalosti zařízení chybí. Definice stálé provozovny, obsažená ve všech dvoustranných smlouvách, v článku 5 uvádí, že výraz stálá provozovna označuje „trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo z části vykonávána činnost podniku.“ Vzhledem k tomu, že ČR se obecně vzdala práva zdanit příjmy z podnikání a jiné výdělečné činnosti zahraničních osob, které jim plynou ze zdrojů na území ČR, pokud tyto příjmy nejsou dosahovány prostřednictvím stálé provozovny, je vymezení stálé provozovny velmi důležité.

Z modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze vyčíst tři základní znaky pro definování vzniku stálé provozovny:

1) Existence místa, zařízení pro podnikání, tzn. jakéhokoliv prostoru, nemovitosti s geografickým určením. Zařízení k podnikání nemusí být nezbytně pevně spojeno se zemí, stačí, že se nachází na určitém území. Vše musí existovat fakticky, nejen formálně, ke vzniku trvalého místa k podnikání nestačí sídlo organizační složky zapsané v obchodním rejstříku nebo místo podnikání v uvedené živnostenském listu.

2) Stálost tohoto zařízení, míst k podnikání, tj. že bylo zřízeno s cílem využívat jej pro podnikání na delší dobu. Stačí v tomto případě úmysl trvalosti. Jestliže zařízení pro podnikání nebylo zřízeno pouze pro dočasný účel, může zakládat stálou provozovnu, i když trvalo v praxi jen po velmi krátce a v důsledku okolností, kterými může být např. smrt poplatníka nebo zmařená investice, bylo předčasně zrušeno. V případě činností, kdy je sporné, zda jde o trvalé zařízení nebo časově omezenou činnost, přesto však trvající více měsíců, je řešením časový test obsažený ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Podmínku stálosti jako znaku stálé provozovny splňují i takové činnosti, které jsou prováděny přerušovaně, např. sezónně, ale pravidelně se opakují viz [4].

3) Účel, tzn. že prostřednictvím tohoto místa k podnikání je aktivně vykonávána podnikatelská činnost nerezidenta, může jít jen o dílčí činnost, např. některé výrobní operace. Za stálou provozovnu se nepovažují kanceláře zahraničního podniku, které se udržují pouze za účelem nákupu zboží (sklady) nebo shromažďování informací pro podnik.



K ukončení činnosti stálé provozovny dojde, když ze zdrojů na území druhého státu přestanou plynout příjmy dosahované prostřednictvím její činnosti, popř. když je fyzicky zlikvidována, prodána nebo pronajata (např. u nemovitosti). Za zánik stálé provozovny nepovažujeme přerušení činnosti.

Základ daně stálé provozovny se stanoví stejně jako u tuzemských subjektů. Za daňové náklady stálé provozovny lze považovat i poměrnou část administrativních nákladů vynaložených v zahraničí na zabezpečení příjmů v ČR jako např. cestovné, telefony, účetní služby, mzdy apod.

Základ daně u stálé provozovny nemůže být nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jakého by dosáhl z téže nebo podobné činnosti daňový rezident ČR, jak uvádí § 23 odst. 11 ZDP.

Příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny podléhají zdanění formou daňového přiznání. Plátcí těchto příjmů může vzniknout povinnost provést zajištění daně. Zajištění daně se neprovádí vůči rezidentům členských států Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru. Plátce však musí být schopen prokázat, že zaplatil rezidentu Evropské unie, a to potvrzením o daňovém domicilu zřizovatele stálé provozovny. Částky sražené na zajištění daně si zahraniční osoba uplatní v rámci daňového přiznání jako zálohy na daňovou povinnost.

Stálá provozovna je plátcem daně ze závislé činnosti, případně srážkové daně z příjmů zaměstnanců, které jsou zaúčtovány jako náklad stálé provozovny.

### **3.2.4 Stavebně montážní projekty**

Zvláštní formou stálé provozovny je stálá provozovna, kterou se stává při splnění zákonných nebo smluvních podmínek staveniště nebo stavebně montážní projekt. V § 22 odst. 2 ZDP je časový test pro vznik takovéto stálé provozovny je stanoven na šest měsíců v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. Časový test šesti měsíců se použije pro každou stavbu zvlášť a počítá se od doby, kdy poplatník zahájí v ČR přípravné práce. Stavba končí předáním díla objednateli nebo skončením prací a opuštěním stavby. Do lhůty pro vznik stálé provozovny se započítávají i dny, kdy se nepracuje jako víkendy, svátky nebo i doba, po kterou se nepracuje z technologických důvodů, kvůli nepříznivému počasí nebo nedostatku materiálu. Pokud doba prováděných prací nepřekročí stanovených šest měsíců, příjem nerezidenta nebude v ČR zdaněn. Po překročení zákonem stanovené lhůty poplatníkovi

vznikne stálá provozovna a to zpětně od počátku stavby. Stejná pravidla platí i pro případné subdodavatele, kteří se na stavbě, či projektu podílejí.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které ČR uzavřela, je lhůta delší než šest měsíců, uváděných v ZDP. Je stanovena na devět nebo dvanáct měsíců. To znamená, že doba, po kterou nejsou příjmy nerezidenta ze stavby nebo stavebně montážního projektu prováděného na území ČR zdaněny u nás, je mnohem delší.

### **Př. 3.2**

Slovenská stavební firma staví na území ČR typizované domky na základě smluv s jednotlivými zákazníky. Smlouvy jí zprostředkovává česká realitní kancelář, která zakoupila stavební pozemky na jednom území, a ty teď prodává zákazníkům za účelem výstavby rodinného domku prostřednictvím slovenské stavební firmy. Zákazník si koupí od realitní kanceláře pozemek a uzavře smlouvu se slovenskou stavební firmou na výstavbu domku. Výstavba jednoho domku trvá maximálně pět měsíců, ale slovenská firma zde bude stavět možná několik let, protože uzavřela smlouvy na desítky domů. Přitom se nejedná o řadovou výstavbu, ale o samostatné domy. Časový test (dvanáct měsíců) pro vznik stálé provozovny slovenské firmě u nás uvedený v článku 5 smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou by byl splněn, protože firma tu bude provádět práce více než jeden rok. Ale vzhledem k tomu, že časová podmínka se posuzuje pro jednotlivé staveniště, stavbu nebo projekt a stavba každého jednotlivého domu nebude trvat déle než pět měsíců, stálá provozovna slovenské firmě při realizaci popsaného projektu nevznikne.

### **3.2.5 Službová stálá provozovna**

Poskytování služeb je jako zdroj příjmů ze zdrojů na území ČR vymezeno v ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP jako *„příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky“*. Stálá provozovna z příjmů nerezidenta získaných poskytováním služeb na našem území vzniká stejně jako staveniště nebo stavebně montážní projekt splněním šestiměsíčního časového testu v jakémkoli dvanáctiměsíčním období.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění mohou být sjednány pro „službové“ stálé provozovny odlišné časové testy, v některých případech i kratší než uvádí vnitrostátní zákon. A protože nemůžeme poplatníkovi uložit daňovou povinnost jinak než zákonem,

v případě kratších lhůt pro vznik stálé provozovny poskytováním služeb uvedených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, budeme postupovat podle ZDP tak, jako v případě posuzování vzniku stálých provozoven poplatníkům z bezesmluvních států.

Pro vznik stálé provozovny není podstatné, jestli služby poskytuje sám nerezident nebo jeho zaměstnanci. Ve srovnání se staveništi a stavebně montážními projekty se u službových stálých provozoven nepočítá do časového testu doba, kdy služby nejsou poskytovány, ať už z jakýchkoli důvodů.

Dalším rozdílem oproti stálé provozovně, kterou je staveniště a stavebně montážní projekt, je, že stálá provozovna vzniklá z titulu poskytování služeb není plátcem daně ze závislé činnosti za své zaměstnance. Zaměstnanci službové stálé provozovny jsou povinni podat za příslušné zdaňovací období daňové přiznání.

### **3.2.6 Nezávislá povolání**

Příklady, co je považováno za nezávislou činnost, nám udává § 22 odst. 1 písm. f) ZDP v bodech 1 a 2 a také smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kde v příslušných člancích nalezneme výčet některých druhů svobodných povolání. Jsou zde uvedeny činnosti umělců, architektů, lékařů, právníků, inženýrů, sportovců, atd. Nezávislé povolání na území ČR může být vykonáváno v zařízení k tomu určeném, např. ordinace lékaře, kancelář advokáta, ordinace lékaře, ateliér výtvarníka a pod. I když zařazujeme výkon činnosti např. lékaře a sportovce pod nezávislé povolání, zásadní odlišnosti jsou ve způsobu zdanění. I z tohoto důvodu jsou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění viz [2] rozděleny tyto činnosti do dvou článků a to článku 14 - Nezávislá (svobodná) povolání a do článku 17 - Umělci a sportovci. Ve většině daňových smluv je právo na vybrání daně ve státě výkonu činnosti svobodných povolání vázáno na existenci stálé základny. V některých smlouvách je toto kritérium doplněno i kritériem časového testu doby trvání činnosti, např. 183 dnů, který se uplatní, není-li činnost vykonávána prostřednictvím stálé základny. Naproti tomu v případě činnosti sportovců a umělců je právo na vybrání daně dáno státu, v němž se jejich vystoupení koná.

### **3.2.7 Příjmy z pronájmu majetku umístěného v ČR**

Mezi příjmy nerezidentů fyzických osob z využívání jejich majetku umístěného na území ČR patří příjmy z pronájmu movitých i nemovitých věcí. Stejně jako v případě

příjmů našich rezidentů ze zdrojů v zahraničí může jít o pronájem částí obchodního majetku stálé provozovny zahraničního subjektu u nás. Pak jsou tyto příjmy zdaňovány jako součást příjmů stálé provozovny.

Movitý majetek a jeho pronájem je řešen v § 22 odst. 1 písm. g) ZDP, kde je uvedeno, že za příjmy ze zdrojů na území ČR se u nerezidentů považují příjmy z úhrad o rezidentů ČR nebo stálých provozoven nerezidentů ČR, kterými jsou „*příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky*“. Vnitrostátní zákon nám tedy umožňuje příjmy pronájmu movitých věcí zdanit a to srážkovou daní ve výši 15%, jak uvádí §36 odst.1 písm. a) v bodě 2 s výjimkou nájemného finančního pronájmu následnou koupí najaté věci, kde se použije nižší sazba ve výši 5%. Základem daně pro srážkovou daň je pouze příjem nesnížený o výdaje. Tato forma zdanění a výše srážkové daně bude platit pro nerezidenty ze států, s nimiž není uzavřena smlouva zamezení dvojího zdanění. Pro ostatní nerezidenty bude záležet na úpravě příslušného článku smlouvy.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění není pronájem movitých věcí řešen v samostatném článku jako je tomu v případě nemovitostí, ale lze je nalézt v článku 12 Licenční poplatky, který ale řeší zejména příjmy z pronájmu průmyslového zařízení, strojů popř. automobilů. Ujednání v článku 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění viz [2] umožňuje státu zdroje příjmy z pronájmu movitých věcí zdanit, určuje však procentuální výši tohoto zdanění, např.ve smlouvě uzavřené mezi ČR a Slovenskem je to maximálně 10% hrubé částky. Proto v případě příjmů rezidentů ze smluvního státu bude provedeno zdanění srážkovou daní, jak nám určuje vnitrostátní zákon, ale maximálně ve výši určené příslušným ustanovením smlouvy o zamezení dvojího zdanění viz [14].

Převážnou část příjmů z pronájmu majetku nerezidentů zřejmě tvoří příjmy z pronájmu nemovitostí, jež se nacházejí na území ČR. Jedná se o domy, byty, nebytové prostory, pozemky atd., které nerezidenti vlastní a příjem může být z jejich nájmu, popř. podnájmu. Vzhledem k tomu, že jde o prostory využitelné různým způsobem, ať už k bydlení nebo k provozování podnikatelské činnosti, pocházejí příjmy z pronájmu od různých subjektů, tj. od právnických osob nebo od fyzických osob podnikajících i nepodnikajících a tyto skutečnosti mají vliv i na možnost vybrání daně z těchto příjmů v ČR.

Všechny tyto příjmy je možné zdanit v ČR, jak připouští § 22 odst. 1 písm. e) ZDP, kde se mimo jiné uvádí, že za příjmy ze zdrojů na území ČR se u nerezidentů považují „*příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území České republiky*“. Připouští to i uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění viz [2], které

v článku 6 uvádí: „*Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z nemovitého majetku (včetně příjmů ze zemědělství nebo lesnictví) umístěném ve druhém státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*“

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění viz [2] zde specifikují i pojem nemovitý majetek, do nějž patří kromě nemovitostí např. i živý a mrtvý inventář používaný v zemědělství a lesnictví nebo platby za těžbu nebo povolení k těžbě přírodních zdrojů.

Zdaňovat tedy budeme v ČR příjmy z užívání nemovitého majetku stejně u rezidentů států s nimiž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění jako u rezidentů nesmluvních států. Základ daně z příjmů fyzických osob z užívání majetku se bude v případě příjmů z pronájmu nemovitostí řídit § 9 ZDP a podle odstavce 3 § 9 ZDP „*Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení*“ nebo ustanovením § 9 odst. 4 ZDP, které uvádí: „*Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může je uplatnit ve výši 30% z příjmů*“. V případě, že příjmy pobírají poplatníci ze států, jež nejsou členem Evropské unie ani Evropského hospodářského prostoru a když tyto příjmy pocházejí od právnických osob či fyzických osob za pronájem nemovitostí k jiným účelům než k bydlení, ukládá ZDP v § 38e provést zajištění daně.

Výjimkou jsou příjmy z finančního pronájmu nemovitostí. Jedná se o formu nájemního vztahu, kdy po skončení sjednané doby nájmu přechází nemovitost do vlastnictví nájemce. U těchto příjmů jsou základem daně příjmy nesnížené o žádné výdaje a zdaňuje se zvláštní sazbou daně u zdroje stejně jako u příjmů z movitého majetku dle vnitrostátního zákona sazbou ve výši 5 %.

Všechny příjmy nerezidentů z pronájmu majetku umístěného v ČR podléhají u nás zdanění, rozdíly jsou pouze ve způsobu vybrání daně.

### **3.2.8 Způsoby vybrání daně**

Pro vybrání daně od nerezidentů existují tři možnosti a to v závislosti na druhu zdaňovaného příjmu, jedná se vybírání záloh na daň v průběhu celého zdaňovacího období, vybírání daně srážkou při výplatě daného příjmu nebo o zaplacení daně na základě podaného daňového přiznání, kterému může předcházet provedení zajištění daně.

### 3.2.9 Vybírání záloh na daň

Formou záloh na daň se zdaňují příjmy nerezidentů ze závislé činnosti. Musí být přitom splněny i další podmínky, a to, že příjmy vyplácí firma, která je rezidentem ČR nebo nerezidentem, jenž tu má stálou provozovnu. Při srážení záloh na daň ze závislé činnosti spočívá veškerá odpovědnost za její odvod ve správné výši na plátcí příjmu (§ 38c ZDP).

Od roku 2008 je možné daňovým nerezidentům přiznat základní slevu na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 ZDP již při měsíčním zúčtování mezd a dále i provést roční zúčtování u zaměstnavatele, protože u této slevy byla zrušena podmínka „*nejméně 90 % příjmů ze zdrojů na území České republiky*“. Samozřejmě lze slevu uplatnit i prostřednictvím podání daňového přiznání zpětně za celé zdaňovací období. Další slevy podle § 35 ba ZDP může poplatník uplatnit výlučně prostřednictvím daňového přiznání.

### 3.2.10 Vybírání daně srážkou

Vybírání daně formou srážky z vypláceného příjmu se děje zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP, přičemž sazba dle ustanovení vnitrostátního zákona se použije v případě srážky u nerezidenta ze státu, s nímž není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. U nerezidenta smluvního státu se použije sazba ze smlouvy, ale jen pokud není vyšší než sazba podle § 36 ZDP. V praxi to znamená, že daň je v ČR sražena v takové výši, jak je to pro poplatníka výhodnější, ale také to, že státy zdroje příjmů a rezidence se vlastně tímto způsobem dělí o výnos ze zdanění.

#### Př. 3.3

Česká společnost CDF s. r. o. má tři společníky - fyzické osoby, českého daňového rezidenta s podílem 30 %, slovenského daňového rezidenta s podílem 40% a libyjského daňového rezidenta, který má obchodní podíl 30 %. Společnost bude společníkům vyplácet dividendy podle jejich podílů na společnosti. Český rezident má nárok na podíl na zisku ve výši 30.000,- Kč, společnost mu srazí srážkovou daň ve výši 15%, tj. 4.000,- Kč v souladu s § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, slovenskému rezidentovi také ve výši 15 %, tj. 6.000,- Kč ze 40.000,- Kč, v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a Slovenskem (sazba sjednaná ve smlouvě a daňová sazba v tuzemském daňovém předpisu neliší) a libyjskému rezidentovi srazí srážkovou daň ve výši 15%, tj. 4.000,- Kč v souladu s § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, protože se jedná o nerezidenta z nesmluvního státu a tak budeme postupovat podle ZDP. Daňová povinnost nerezidentů v ČR je sražením daně vyrovnána.

Za to, že srážka daně z vyplaceného příjmu je provedena ve správné výši a včas, je odpovědný plátcе tohoto příjmu a proto je pro něj nutné znát stát rezidentství poplatníka, jemuž srážku provádí. Pokud by měl pochybnosti, vyžádá si od poplatníka potvrzení o daňovém domicilu. Zároveň s odvedením sražené daně podá příslušnému správci daně vyplněný tiskopis „Oznámení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“. V případě potřeby mu nebo poplatníkovi vydá správce daně „Potvrzení o sražené dani“.

### 3.2.11 Daňové přiznání a zajištění daně

Daňové přiznání jsou povinni podat nerezidenti pobírající příjmy formou stálé provozovny nebo z prodeje nemovitostí na území ČR, příjmy z pronájmu, z prodeje movitých věcí v obchodním majetku stálé provozovny, z prodeje obchodních podílů apod. Za správné odvedení daně je v tomto případě odpovědný poplatník, plátcе může pouze daň zajišťovat. Odvod ve formě zajištění daně je vlastně formou zálohy na daň §38e ZDP a po skončení zdaňovacího období je poplatníkovi nerezidentovi započten na úhradu daně vypočtené v daňovém přiznání viz [13].

K zajištění daně dochází v některých případech vyjmenovaných v § 38e ZDP, kdy nerezident je povinen vypořádat svou daňovou povinnost podáním daňového přiznání. Plátcи daně jsou při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději ovšem v den, kdy o závazku účtují, povinni provést zajištění daně. Zajištěné částky odvedou plátcе místně příslušnému správci daně a zároveň podá hlášení o provedeném zajištění daně. Částka zajištění daně se převede z osobního daňového účtu plátce na osobní daňový účet poplatníka. Termín pro odvedení zajištěné částky daně je stanoven do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém vznikla povinnost zajištění daně srazit. Pokud poplatník ve lhůtě pro podání daňového přiznání, toto nepodá, může správce daně považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost, jak je uvedeno v § 38e odst. 7 ZDP: *“Úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátcи daně se v takovém případě považuje po uplynutí 8. měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem. Pokud poplatník nepodá do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, daňové přiznání, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.”*

Zajištění daně se neprovádí v případě, že nerezident je rezidentem členského státu Evropské unie či Evropského hospodářského prostoru. Zajištění se taktéž nepoužije, pokud se

jedná o úhrady za zboží nebo služby v maloobchodě nebo z plateb nájemného od fyzických osob za bytové prostory nebo pokud byla provedena srážka daně podle §36 ZDP.

#### **Př. 3.4**

Německý daňový rezident prodal české společnosti DFG s. r. o. pohledávku za 500 000 Kč. Fakturu vystavil 25. dubna 2009 se splatností 2 měsíce. V průběhu května zaplatila společnost DFG s. r. o. německému daňovému rezidentovi 495 000 Kč. Zbylých 5 000 Kč slouží jako 1% zajištění daně a společnost DFG s. r. o. měla povinnost odvést toto zajištění daně nejpozději do 31. 5. 2009 místně příslušnému správci daně.

### **3.2.12 Vybrání daně v případě příjmů z pronájmu majetku**

Poplatník nerezident je v každém případě povinen, pokud pobírá příjmy z pronájmu movitého a nemovitého majetku umístěného na území ČR, podat v ČR daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a to u místně příslušného správce daně podle umístění předmětného majetku. U pronájmu movitého majetku provádí plátce příjmu srážku daně a u pronájmu nemovitostí je v některých případech možné provést i zajištění daně, které je vlastně zálohou poplatníka na daň. Poplatník si tuto zálohu započte v daňovém přiznání na vypočtenou daňovou povinnost. Zmiňované zajištění daně je však možné provést pouze u nerezidentů pocházejících ze států mimo členských států Evropské unie a států Evropského hospodářského prostoru, jak uvádí § 38e ZDP v odstavci 1, a i tady existují z tohoto ustanovení výjimky. Jak vyplývá z ustanovení odstavce 4 § 38e ZDP, zajištění daně se neprovede „u úhrad z nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným“. Z toho vyplývá možnost provedení zajištění daně v případě příjmů poplatníků ze státu, který není ani členem Evropské unie ani Evropského hospodářského prostoru a to, když tyto příjmy pocházejí od právnických osob či fyzických osob za pronájem nemovitostí k jiným účelům než k bydlení. Potom je plátce příjmu povinen srazit zajištění daně v souladu s § 38e ZDP a to ve výši 10% z příjmů a to „při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy“<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> § 38e odst. 1 ZDP



### **Př. 3.5**

Slovenský daňový rezident zdědil po svém otci činžovní dům v Praze se čtyřmi byty, které pronajímá českým občanům, kteří mu platí měsíčně nájem 10 000 Kč za jeden byt. Občané - fyzické osoby, jež platí nájem, nemusí provádět zajištění daně, neboť zajištění daně se neuplatňuje v případě úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení. Slovenský daňový rezident je povinen podat daňové přiznání a v něm zdanit veškeré příjmy z pronájmu v rámci § 9 ZDP.

## **4. SPECIFICKÉ DAŇOVÉ PROBLÉMY, PŘÍKLADY**

Problémy se zdaňováním mezinárodních příjmů a s tím souvisejícími případnými daňovými úniky se vyskytují jak u právnických tak fyzických osob.

Vzhledem k tomu, že i v předchozí kapitole jsem se přednostně zabývala zdaňováním mezinárodních příjmů fyzických osob, zaměřím se na problémy vyskytující se u nich a to speciálně na zdaňování příjmů z pronájmu majetku a to zejména nemovitostí a to z pohledu našich rezidentů i nerezidentů.

### **4.1 Zamezení dvojího zdanění příjmů rezidentů ČR z pronájmu majetku umístěného v zahraničí**

Rezident ČR má jedinou možnost, jak zdanit u nás příjmy získané v zahraničí a to prostřednictvím daňového přiznání. Jedná se o dílčí základ daně, který je součástí celkového základu daně fyzické osoby.

Problémem je skutečnost, že způsob a výše zdanění zahraničních příjmů v ČR je odvislá od toho, zda je se státem zdroje příjmů uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. V případě příjmů ze státu, se kterým uzavřena smlouva je, má poplatník možnost k zamezení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí použít metody nebo metod pro jednotlivé druhy příjmů, uvedené v příslušné smlouvě. Jedná se o metody vynětí a zápočtu.

Dalším způsobem zamezení dvojího zdanění je zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů v následujícím zdaňovacím období, pro zdanění příjmů z nesmluvních států jde o možnost jedinou.

#### **Př. 4.1**

Pan Malý, občan a také rezident ČR dosáhl za rok 2009 příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti v ČR ve výši 550 000 Kč. Těchto příjmů dosáhl s vynaložením výdajů na dosažení, udržení a zajištění příjmů ve výši 350 000 Kč. Dílčí základ daně z příjmů podle §7 ZDP z tuzemska činil 200 000 Kč. Kromě toho měl ještě příjem z pronájmu ze zděděné nemovitosti nacházející se na Slovensku, z něhož dosáhl daňový základ 240 000 Kč. Podle článku 6 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou ČR uzavřela se Slovenskem, mohou být příjmy z nemovitého majetku zdaněny na Slovensku a pan Malý z tohoto příjmu na Slovensku odvedl daň ve výši 45 600 Kč. I když příjmy z pronájmu zdanil na Slovensku v souladu se smlouvou zamezení dvojího zdanění a s jejich vnitrostátním zákonem, musí pan Malý tyto příjmy uvést do daňového přiznání

podávaného v ČR z titulu svého rezidentství. Celkový základ daně za zdaňovací období 2009 pana Malého činil 440 000 Kč. Pro zamezení dvojího zdanění příjmů z pronájmu nemovitosti na Slovensku použije pan Malý metodu zápočtu prostého, jak je stanoveno v článku 22 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

**Metoda zápočtu prostého** spočívá v tom, že ve státě rezidenta se z daňového základu, který obsahuje veškeré příjmy z tuzemska i ze zahraničí, vypočte daň a od ní se odečte daň zaplacená v zahraničí ale pouze do výše daně, která by připadala na zahraniční příjem v tuzemsku.

#### **Výpočet daňové povinnosti v ČR:**

1. Základ daně celkem = 440 000 Kč (200 000 Kč z tuzemska + 240 000 Kč ze zahraničí)
2. Daňová povinnost = 66 000 Kč (15% za základu daně)<sup>16</sup>
3. Podíl příjmů ze zahraničí na celkovém základu daně = 54,55%  
 $(240\,000 : 440\,000) \times 100$
4. Daň zaplacená v zahraničí = 45 600 Kč
5. Daň zaplacená v zahraničí, kterou lze započíst = 36 003 Kč (66 000 Kč x 54,55/100)
6. Daňová povinnost v ČR = 29 997 Kč (66 000 Kč - 36 003 Kč)

V ČR tedy pan Malý zaplatí daň ve výši 29 997 Kč a celkem na dani zaplatí 75 597 Kč.

**Daňové zatížení celosvětových příjmů = 17,18%.**

Pan Malý si tedy nezapočte celou daň zaplacenou na Slovensku. Pokud by jeho zahraniční příjem pocházel z jiného státu, způsob zamezení dvojímu zdanění by záležel na příslušném ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění (pokud by byla smlouva s příslušným státem uzavřena), popř. by se řídil vnitrostátním zákonem.

V případě, že se pan Malý nebude řídit vnitrostátním zákonem ani smlouvou o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem, může dojít i k daňovému úniku. Mohou nastat dvě varianty. Pan Malý zdaní příjmy z pronájmu v zemi zdroje, tj. na Slovensku a v ČR je do daňového přiznání neuvede. Vzhledem k tomu, že příjmy již byly zdaněny v zahraničí a zaplacená daň by se započítala na celkovou daňovou povinnost (v podstatě ve stejné výši jako daň z tohoto příjmu vypočtená), odvod do státního

---

<sup>16</sup> § 16 ZDP

rozpočtu ČR by byl stejný. Další možností je, že pan Malý nezdání příjmy z pronájmu ani na Slovensku ani v ČR, bude se jednat o tzv. dvojí nezdanění příjmů.

Pro srovnání uvedu výpočet daňového zatížení poplatníka v případě použití ostatních metod zamezení dvojího zdanění.

**Metoda zápočtu plného** spočívá v tom, že z daňového základu, který obsahuje veškeré příjmy z tuzemska i ze zahraničí se ve státě rezidenta vypočte daňová povinnost a od ní se pak odečte celá daň zaplacená v zahraničí.

### **Výpočet daňové povinnosti v ČR:**

1. Základ daně celkem = 440 000 Kč (200 000 Kč z tuzemska + 240 000 Kč ze zahraničí)
2. Daňová povinnost = 66 000 Kč (15% ze základu daně)
3. Daň zaplacená v zahraničí, kterou lze započíst celou = 45 600 Kč
4. Daňová povinnost v ČR = 20 400 Kč (66 000 Kč - 45 600 Kč)

V ČR tedy pan Malý zaplatí daň ve výši 20 400 Kč a celkem na dani zaplatí 66 000 Kč.

**Daňové zatížení celosvětových příjmů = 15,00%.**

V ČR se však v praxi používá při zdanění příjmů našich rezidentů pouze metoda zápočtu prostého. Příjmy ze zahraničí se musí započítat do základu daně v hrubé výši, tj. včetně zaplacené daně v zahraničí. Uplatnění metody zápočtu je vždy podmíněno tím, že poplatník předloží potvrzení o zaplacení daně od zahraničního daňového orgánu. V případě, že daň zaplacená v zahraničí je větší, než částka kterou lze v ČR republice započíst, zbylou část nelze převádět jako nárok na zápočet do následujícího zdaňovacího období. Jedinou možností je uplatnění této části daně jako výdaje (nákladu) v následujícím zdaňovacím období a to dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP: *“Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f tohoto zákona nebo podle mezinárodní smlouvy (§ 37). Tento výdaj (náklad) se uplatní v následující zdaňovacím období po tom, v němž byl uhrazen (vznikl)”*.

Další metodou, kterou je možné použít k zamezení dvojímu zdanění příjmů je metoda vynětí a to vynětí úplného a vynětí s výhradou progresu.

**Metoda vynětí úplného** je založena na tom, že příjem ze zahraničí se vyjme z celkového základu daně a na výpočet daňové povinnosti v ČR nemá žádný vliv a není důležité ani to, jestli byl příjem zdaněn či ne.

**Výpočet daňové povinnosti v ČR:**

1. Základ daně celkem = 440 000 Kč (200 000 Kč z tuzemska + 240 000 Kč ze zahraničí)
2. Základ daně po vynětí = 200 000 Kč (pouze příjmy z tuzemska)
3. Daňová povinnost = 30 000 Kč (15% ze základu daně)

V ČR tedy pan Malý zaplatí daň ve výši 30 000 Kč a celková daň = 75 600 Kč.

**Daňové zatížení celosvětových příjmů = 17,18%.**

**Metoda vynětí s výhradou progresu** spočívá v tom, že ve státě příjemce se do daňového základu nezahrne příjem ze zahraničí, ale pro výpočet sazby daně se s tímto příjmem počítá. Pro výpočet se používají dvě podmetody a to zprůměrování a vrchního dílku.

**Zprůměrování** je obvyklejší způsob, který se používá i u nás. Při použití této metody nejdříve zjistíme výši daňové povinnosti z celkového základu daně včetně příjmů ze zahraničí a pak vypočteme sazbu daně v % pro výpočet daně z domácích příjmů.

**Výpočet daňové povinnosti v ČR:**

1. Základ daně celkem = 440 000 Kč (200 000 Kč z tuzemska + 240 000 Kč ze zahraničí)
2. Daňová povinnost z celkového základu daně = 66 000 Kč (15% ze základu daně)
3. Průměrné daňové zatížení = 15%

Tímto procentem budou zdaněny daňové základy z tuzemska po vynětí daňového základu ze zahraničí.

4. Základ daně po vynětí = 200 000 Kč (tj. pouze příjmy z tuzemska)
5. Daňová povinnost = 30 000 Kč (15% ze základu daně)

V ČR tedy pan Malý zaplatí daň ve výši 30 000 Kč a celkem na dani zaplatí 75 600 Kč.

**Daňové zatížení celosvětových příjmů = 17,18%.**

**Podstatou metody vrchního dílku** je stanovení, do kterého daňového pásma podle § 16 ZDP (v případě progresivní sazby daně) by připadl příjem v ČR, kdyby tento

tuzemský příjem byl považován za poslední dosažený příjem. Tato sazba by se použila pro zdanění příjmů z tuzemska.

### **Výpočet daňové povinnosti v ČR:**

1. Základ daně celkem = 440 000 Kč (200 000 Kč z tuzemska + 240 000 Kč ze zahraničí)

2. Daňová povinnost = 66 000 Kč (15% ze základu daně)

Z celkově dosaženého příjmu ve výši 440 000 Kč je tuzemský příjem posledních 200 000 Kč.

V ČR tedy pan Malý zaplatí daň ve výši 30 000 Kč a celkem na dani zaplatí 75 600 Kč.

**Daňové zatížení celosvětových příjmů = 17,18%.**

Ve všech případech, kdy bychom použili pro zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zdrojů v zahraničí metodu vynětí, byl výsledek ve formě vypočtené daňové povinnosti stejný takže i procento daňového zatížení je shodné. Je to způsobeno lineární sazbou daně z příjmů fyzických osob. Lineární sazba daně se používá u právnických osob vždy a u fyzických osob u nás platí od roku 2008.

Pro použití metody vynětí není důležité, zda z příjmu ze zahraničí byla skutečně zaplacená daň, či nikoliv. Z tohoto důvodu by mohlo dojít i k mezinárodnímu dvojímu nezdanění příjmů, pokud by příjem, který je v ČR vyňat ze zdanění, nepodléhal zdanění ani v zahraničí, popř. byl osvobozen.

Poslední možností jak alespoň částečně zamezit dvojímu zdanění příjmů je **zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů**. Pokud se státem, odkud poplatník pobírá příjmy, není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, nemůžeme použít žádnou z metod zamezení dvojího zdanění, které byly uvedeny výše.

Pan Malý tedy v tomto případě zaplatí v ČR daň za rok 2009 ze všech příjmů z tuzemska i ze zahraničí, tj. celkem 66 000 Kč. Celkem na dani by zaplatil 111 600 Kč. (66 000 Kč + 45 600 Kč zaplacených v zahraničí). Daň zaplacenou v zahraničí ve výši 45 600 Kč si poplatník může uplatnit jako náklad až ve zdaňovacím období 2010.

**Daňové zatížení všech jeho dosažených příjmů by v roce 2009 činilo 25,36 %.**

### 4.1.1 Srovnání metod zamezení dvojímu zdanění

Z předchozích výpočtů daňové povinnosti při uplatnění různých metod zamezení dvojímu zdanění příjmů našich rezidentů ze zahraničí tedy vyplývá (viz tab. 4.1), že při lineární sazbě daně ve výši 15% ze základu daně k nejvyššímu daňovému zatížení dojde u příjmů ze státu, s nímž nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

V případě zápočtu prostého nám v tomto příkladu vychází stejný výsledek jako v případě vynětí a daňové zatížení je ve výši 17,18 %. To je zapříčiněno vyšší sazbou daně ve státě zdroje zahraničního příjmu a tím i nemožností v případě použití metody zápočtu prostého započíst veškerou zaplacenou daň v zahraničí. Výsledky daňového zatížení u metody vynětí úplného a vynětí s výhradou progresu vychází stejně v důsledku lineární sazby daně.

**Tab. 4.1**

#### Daňové zatížení celosvětových příjmů poplatníka

Uplatněná metoda zamezení dvojího zdanění	Daňové zatížení celosvětových příjmů
Metoda vynětí úplného	17,18%
Metoda vynětí s výhradou progresu-zprůměrování	17,18%
Metoda vynětí s výhradou progresu-vrchního dílku	17,18%
Metoda zápočtu úplného	15,00%
Metoda zápočtu prostého	17,18%
Výpočet bez zamezení dvojímu zdanění	25,36%

K rozdílným výsledkům bychom došli v případě progresivní sazby daně, která u nás platila do roku 2007 (viz tab. 4.2).

**Tab. 4.2**

#### Sazby daně platné v roce 2007

Základ daně od Kč do Kč	Daň	Ze základu přesahujícího
0 – 121 200	12%	
121 000 – 218 400	15 544 Kč + 19%	121 200 Kč
218 400 – 331 200	33 012 Kč + 25%	218 400 Kč
331 200 a více	61 212 Kč + 32%	331 200 Kč

Pro srovnání jsem již použila pouze metodu zápočtu prostého a vynětí s výhradou progrese (podmetoda zprůměrnování), protože pouze tyto dvě metody jsou v ČR pro zdaňování příjmů rezidentů ze zahraničí používány.

### **Metoda vynětí s výhradou progrese, podmetoda zprůměrnování**

#### **Výpočet daňové povinnosti v ČR:**

1. Základ daně celkem = 440 000 Kč (200 000 Kč z tuzemska + 240 000 Kč ze zahraničí)
2. Daňová povinnost z celosvětových příjmů = 96 028 Kč
3. Průměrné daňové zatížení = 21,82 %  $\{(96\,028/440\,000) \times 100\}$

Tímto procentem budou zdaněny daňové základy z tuzemska po vynětí daňového základu ze zahraničí.

4. Základ daně po vynětí = 200 000 Kč (pouze příjmy z tuzemska)
5. Daňová povinnost = 43 640 Kč (200 000 x 21,82 %)

V ČR by tedy pan Malý zaplatil daň ve výši 43 640 Kč a celkem na dani by zaplatil 89 240 Kč.

**Daňové zatížení všech dosažených příjmů by činilo 20,28 %.**

### **Metoda zápočtu prostého**

#### **Výpočet daňové povinnosti v ČR:**

1. Základ daně = 440 000 Kč
2. Daňová povinnost = 96 028 Kč
3. Podíl příjmů ze zahraničí na celkovém základu daně = 54,54%.

Stanoví se poměr, v jakém se podílí zahraniční zdaněné příjmy, na něž je uplatňován zápočet daně na celkových příjmech, tj.  $(240\,000 : 440\,000) \times 100$

4. Daň zaplacená v zahraničí = 45 600 Kč
5. Daň zaplacená v zahraničí, kterou lze započíst = 52 383,27 Kč  
(96 028 Kč x 54,55/100). Daň, kterou lze započíst je vyšší než skutečně zaplacená, je možno započítat na tuzemskou daňovou povinnost celou daň zaplacenou v zahraničí.
6. Daňová povinnost v ČR = 50 428 Kč (96 028 Kč - 45 600 Kč)



V ČR by tedy pan Malý zaplatil daň ve výši 50 428 Kč a celkem na dani by zaplatil 96028 Kč.

**Daňové zatížení všech dosažených příjmů by činilo 21,82 %.**

#### **Zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů**

Pokud by vůbec nebyla aplikována metoda zamezující dvojímu zdanění, zaplatil by poplatník v ČR daň ze všech příjmů z tuzemska i ze zahraničí, tj. celkem 96 028 Kč. Celkem na dani by zaplatil 141 628 Kč (96 028 Kč + 45 600 Kč zaplacených v zahraničí). Daň zaplacenou v zahraničí ve výši 45 600 Kč by poplatník uplatnil jako náklad až v dalším zdaňovacím období.

**Daňové zatížení všech dosažených příjmů by činilo 32,18 %.**

**Tab. 4.3**

#### **Daňové zatížení v případě progresivní daňové sazby platné v roce 2007 v ČR**

Uplatněná metoda zamezení dvojího zdanění	Daňové zatížení celosvětových příjmů
Metoda vynětí s výhradou progrese-zprůměrování	20,28%
Metoda zápočtu prostého	21,82%
Výpočet bez zamezení dvojímu zdanění	32,18%

Nejvyššího daňového zatížení by bylo dosaženo opět u příjmů z bezesmluvního státu, protože v tomto případě opravdu poplatník daní příjmy ze zahraničí i u nás, tzn. pokud je zdanil ve státě zdroje, je to již zdanění druhé. Vzhledem k použití progresivní sazby daně by výsledky daňového zatížení u metody vynětí úplného a vynětí s výhradou progrese byly různé, výhodnější pro poplatníka by bylo samozřejmě vynětí úplné. Daňové zatížení u metody zápočtu je v tomto případě vyšší než u metody vynětí.

Z výše uvedeného srovnání vychází jasný závěr, že nejvyšší daňové zatížení poplatníků je u příjmů ze zdrojů ze států, s nimiž není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. A to i když budeme brát v úvahu ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, které umožňuje poplatníkům zahrnout zaplacenou daň z příjmů ze zahraničí do daňově uznatelných výdajů v následujícím zdaňovacím období.

Navrhovala bych proto vyřešit tento problém změnou v § 38 f ZDP a umožnit zápočet daně zaplacené v zahraničí i u příjmů z nesmluvních států tak.

Ze srovnání dále vyplývá, že při používání různých metod zamezení dvojího zdanění u příjmů ze států, se kterými je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, můžeme u stejné výše příjmů (pouze každý z jiného státu) dojít k různému daňovému zatížení poplatníků. Bylo by vůči poplatníkům spravedlivější používat pouze jednu stejnou metodu pro zdanění všech příjmů ze všech států podobně jako to částečně vyřešila novela ZDP č. 216/2009 Sb. i když jen v případě příjmů ze závislé činnosti, když umožnila poplatníkům využít u všech příjmů (vyjma těch z bezesmluvních států).

Navrhovala bych používat metodu zápočtu prostého. Tato metoda byla v poslední době preferována i ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které ČR uzavírala.

Tato metoda se mi jeví relativně nejspravedlivější k poplatníkům.

V případě vynětí příjmů totiž platí poplatník v ČR jen daň z příjmů z tuzemska a jeho celková daňová povinnost je víceméně závislá na výši zaplacené daně v zahraničí.

Oproti tomu při zápočtu dochází k vypočtení daňové povinnosti ze všech příjmů a daň zaplacená v zahraničí se od ní pouze odečte. Dalo by se říct, že dorovnává daňové zatížení příjmů na úroveň v tuzemsku. Existuje však výjimka a to v případě poplatníka, u nějž je základem daně z příjmů z tuzemska ztráta (*viz př. 2.7*).

I přes to se domnívám, že používání metody zápočtu a to zápočtu prostého, by bylo nejvýhodnější a to i z hlediska výběru daní (poplatník v případě nižší daňové zátěže v zahraničí, doplatí daň do výše stanovené ZDP v ČR) zvláště pokud bude v ČR opět uzákoněna progresivní sazba daně.

## **4.2 Daňový únik v případě příjmů nerezidentů z pronájmu majetku umístěného v ČR**

### **4.2.1 Pronájem movitého majetku umístěného v ČR**

Příjmy nerezidentů z užívání movitého majetku nám umožňuje zdanit v ČR vnitrostátní zákon (§ 22 odst. 1 písm. g ZDP) a jsou řešeny i ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

V případě, že příjmy z pronájmu movité věci umístěné v ČR pobírá rezident nesmluvního státu, bude vždy provedeno zdanění srážkovou daní u zdroje. Bude se lišit pouze sazbou srážkové daně v závislosti na tom, zda se bude jednat o pronájem operativní nebo finanční.

Situace bude obdobná i u příjmů z pronájmu rezidentů ze států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Článek 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění viz [2] umožňuje zdanit příjmy i ve státě zdroje příjmů, koriguje však maximální výši sazby srážkové daně.

Zdanění příjmů z pronájmu movitých věcí je zajištěno srážkovou daní. Pokud bude na straně nájemce právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba nemůže prakticky dojít k daňovému úniku. Povinnost srazit daň má plátce příjmu, odpovídá za to, že srážka daně bude provedena včas a ve správné výši a to pod vlastní majetkovou odpovědností. Podle § 38d odst. 1 ZDP je plátce povinen provést srážku daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, u příjmů z pronájmu movitých věcí nejpozději v den, kdy o závazku účtuje. Sraženou daň je povinen plátce daně odvést místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl povinen provést srážku, což mu ukládá §38d odst. 3 ZDP. Pro provedené srážky ve správné výši je pro plátce důležité zjistit rezidenství poplatníka a to nejlépe z potvrzení o daňovém domicilu.

Daňová povinnost nerezidentů v ČR je sražením daně vyrovnána, ale nerezidenti, „kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor“<sup>17</sup> mohou příjmy z pronájmu zahrnout do daňového přiznání a sraženou daň si započíst na celkovou daňovou povinnost v ČR. Pokud je celková daňová povinnost nerezidenta nižší než sražená daň, vznikne mu přeplatek.

Problém na straně nájemce jako plátce srážkové daně může vzniknout u příjmů z finančního pronájmu, který je předčasně ukončen.

#### **Př. 4.4**

Slovenský podnikatel poskytne české firmě zařízení formou finančního leasingu. Nájemce česká firma v průběhu smluvního vztahu provádí srážku ze splátek nájemného ve výši 1%. V průběhu leasingu dojde k jeho předčasnému ukončení, vrácení předmětu leasingu pronajímateli a tak se smlouva stane smlouvou o operativním pronájmu, na který se vztahuje srážka ve výši 10% (sazba je dána smlouvou o zamezení dvojího zdanění).

Vzhledem k tomu, že přehodnocení finančního pronájmu na operativní se děje zpětně od začátku platnosti smlouvy, musí poplatník provést tzv. brutaci podle § 69 ZSDP, pokud nelze

---

<sup>17</sup> § 36 odst. 7 ZDP

provést srážku dodatečně. Jinak by tomu bylo v případě, kdyby nedošlo k vrácení předmětu leasingu, ale k jeho odkoupení. Potom by nebyl důvod k změně daňového režimu dle §38d odst. 4 ZDP viz [3].

ZDP v ustanovení § 36 neuvádí žádnou výjimku ze zdanění srážkovou daní v případě pronájmu movitého majetku nepodnikající fyzické osobě. Pokud např. slovenský podnikatel pronajme svému českému příteli osobní automobil nebo počítač k jeho osobní potřebě, ne k provozování podnikatelské činnosti, zřejmě ke sražení daně nedojde. V podstatě jde v tomto případě o velmi těžko zjištěitelné příjmy (nejsou součástí účetnictví ani evidence podnikatele) ze strany správců daně a vzhledem k tomu, že zřejmě půjde o malé částky, není ani případný daňový únik nijak závažný viz [24].

#### **4.2.2 Pronájem nemovitého majetku umístěného v ČR**

Všechny příjmy nerezidentů z pronájmu nemovitostí umístěných v ČR podléhají u nás zdanění a to jak na základě vnitrostátního zákona tak na základě příslušného článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění viz [2], rozdíly jsou pouze ve způsobu vybrání daně.

Poplatník nerezident by měl v tomto případě podat daňové přiznání a jeho prostřednictvím tyto příjmy zdanit, což může být obtížné zajistit. U některých druhů příjmů je zdanění zajištěno srážkou daně u zdroje nebo zajištěním daně<sup>18</sup> ale ne u všech.

Srážka daně je spíše výjimkou, týká se pouze příjmů z finančního pronájmu nemovitostí, tzn. když se jedná o formu nájemního vztahu, kdy po skončení sjednané doby nájmu přechází nemovitost do vlastnictví nájemce. Základem daně jsou v tomto případě příjmy nesnížené o žádné výdaje a zdaňuje se zvláštní sazbou daně u zdroje stejně jako u příjmů z movitého majetku dle vnitrostátního zákona sazbou ve výši 5 %. Tato sazba by mohla být modifikována příslušným ustanovením smlouvy o zamezení dvojího zdanění, v žádném případě nelze srazit daň vyšší. V tomto případě za správné odvedení daně ručí plátce, což zřejmě bude podnikatelský subjekt, rezident ČR, takže riziko daňového úniku zde téměř nehrozí. V případě neprovedení srážky daně nebo jejího odvedení v nesprávné výši předepíše příslušný správce daně plátcí daně tuto částku k přímému placení, jak uvádí § 69 odst. 1 ZSDP.

Zajištění daně lze provést konkrétně u příjmů fyzických osob nerezidentů z pronájmu nemovitostí umístěných v ČR pouze u nerezidentů pocházejících ze státu mimo

---

<sup>18</sup> § 36 odst. 1 ZDP

Evropskou unii a Evropský hospodářský prostor a to jen v případě, že se nejedná o příjem za pronájem nemovitostí placený fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení, jak je uvedeno v § 38e ZDP. V ostatních případech se zajištění neprovádí.

Za provedení zajištění daně odpovídá rovněž plátce daně, který zajištěnou částku daně odvádí místně příslušnému správci daně a zároveň podá hlášení o provedeném zajištění daně. Poplatník si částku zajištění daně započte na celkovou daňovou povinnost a vypořádá si ji prostřednictvím daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

#### **Př. 4.5**

Pan Tolstoj, ukrajinský státní příslušník a rezident, vlastní v Karlových Varech dům, který pronajímá. Pokud se jedná o nebytový prostor pronajatý podnikateli, je zdanění příjmů z pronájmu zajištěno. Protože pan Tolstoj pochází ze státu mimo Evropský hospodářský prostor, bude podnikatel platící mu za pronájem provádět zajištění daně podle § 38e odst. 1 písm. b) ZDP, a to ve výši 10 % z příjmů. Částka zajištění je poplatníkovi sražena při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy se o závazku účtuje. K jejímu odvodu místně příslušnému správci daně plátce musí dojít do konce následujícího měsíce a zároveň podá plátce daně i hlášení o provedeném zajištění daně.

Zajištěná daň, pokud poplatník pan Tolstoj podá po skončení zdaňovacího období daňové přiznání, se chová jako záloha na daň, takže si ji poplatník započte na vypočtenou daňovou povinnost. A pakliže by poplatník daňové přiznání nepodal do konce lhůty pro jeho podání, může příslušný správce daně považovat částky zajištění daně za jeho vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost<sup>19</sup>.

Problém by nastal jen, kdyby plátce daně nesrazil a neodvedl zajištění daně. Ale v tomto případě jde o problém řešitelný, protože plátce je český rezident a správce daně mu může částku zajištění daně předepsat k přímému placení, jak uvádí § 69 odst. 1 ZSDP, popřípadě ji na něm vymáhat jako jeho nedoplatek. Předepsaná částka podléhá i penále podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP.

Pokud nastane druhá situace a bude se jednat o příjmy z pronájmu bytového domu a byty pan Tolstoj pronajímá občanům fyzickým osobám k bydlení, zajištění nelze provést a pan Tolstoj by měl své příjmy zdanit pouze daňovým přiznáním, protože v § 38e odst. 4 ZDP se uvádí, že zajištění daně „se neuplatní, pokud se jedná o úhrady za zboží či

---

<sup>19</sup> § 38e odst. 7 ZDP

*služby prováděné v maloobchodě,“ kde prodejcem je poplatník – nerezident ČR. „Stejně se postupuje u úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.“*

A tady se objevuje prostor pro daňové úniky, protože jestli se pan Tolstoj v souladu s § 33 odst. 1 a odst. 2 ZSDP nezaregistruje jako poplatník daně z příjmů fyzických osob poté, co začne pobírat na našem území zdanitelné příjmy, příslušný finanční úřad má mizivou šanci zjistit, že pan Tolstoj má v ČR podat daňové přiznání a zaplatit daň. Této situaci nezabrání ani zákonná ustanovení ZDP, ani uzavřená smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Stejná situace je i u příjmů z pronájmu, které mohou nabývat fyzické osoby ze zemí Evropské unie a zemí náležejících do Evropského hospodářského prostoru, kde není možné vůbec provádět zajištění daně ani když půjde o pronájem nebytových prostor podnikatelům. Nelze tu uplatnit ani srážkovou daň, která se na příjem z pronájmu nemovitostí se nevztahuje.

K odhalení nezdaňovaných příjmů z pronájmu nemovitostí a případném doměření a vybrání daně příslušným správcem daně bych navrhla tento postup:

1) Správci daně, tzn. místně příslušné finanční úřady by vytvořily databázi vlastníků (nerezidentů ČR) nemovitostí ve své územní působnosti. Informace o stávajícím stavu by bylo možné získat na základě výzvy k součinnosti od příslušného katastrálního úřadu z jeho evidence nemovitostí. Nadále by vytváření databáze mohlo pokračovat shromažďováním informací pracovníky oddělení majetkových daní, konkrétně daně z převodu nemovitostí. Při každém nabytí nemovitostí nerezidentem by došlo k jeho zaznamenání do databáze. Tak by bylo možné vytvořit speciální registr nerezidentů, potenciálních poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

2) Dalším krokem by bylo prověření případné registrace těchto subjektů k dani z příjmů, jak jim ukládá ZSDP v § 33 odst. 1 a odst. 2.. Ověřit zda se vlastníci nemovitostí zaregistrovali k dani příjmů fyzických osob a uvést tento údaj do databáze by bylo úkolem pracovníků registračního oddělení.

3) U nerezidentů, kteří se neregistrovali, nemusí jít vždy o daňový únik. Proto by bylo přínosné v těchto případech provést pracovníky vyhledávacího oddělení místní šetření v rámci vyhledávací činnosti prováděné podle § 36 ZSDP v předmětných nemovitostech za účelem

ověření stavu, tzn. zda jsou byty nebo nebytové prostory pronajímány, kdo je nájemcem, popřípadě cenu nájemného, popř. zajistit smlouvy.

4) V případě zaregistrovaných nerezidentů bych navrhovala po skončení příslušného zdaňovacího období, což je v případě fyzických osob kalendářní rok, ověřit, zda podali daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a zda v něm uvádějí příjmy z pronájmu nemovitostí. Pokud by příjmy z pronájmu daňové přiznání neobsahovalo, je samozřejmě možné, že poplatník žádné příjmy neobdržel. Ale v tomto případě bych navrhovala další postup jako u nezaregistrovaných nerezidentů.

5) Pokud po vyhodnocení informací získaných místními šetřeními dojde správce daně k názoru, že šetřený poplatník pobírá příjmy a nepřiznává je ke zdanění, tzn. že se jedná o daňový únik, byla by zahájena daňová kontrola. Problém by mohl nastat, když poplatník, který není naším rezidentem a ani se nemusí na území ČR zdržovat, nebude se správcem daně spolupracovat. I tak samozřejmě může dojít k doměření daně příslušným finančním úřadem a vzhledem k nemovitému majetku poplatníka na území ČR i k uspokojení pohledávky státu. V některých odůvodněných případech (pokud se bude jednat o vysoké částky doměřené daně) by mohl správce daně využít spolupráce s daňovým úřadem ve státě rezidence poplatníka.

## 5. ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem se zabývala problematikou mezinárodního zdanění příjmů, tzn. příjmů, které dosahují fyzické a právnické osoby na území dvou a více států.

Mým cílem bylo poukázat na určité specifické problémy se zdaňováním mezinárodních příjmů fyzických osob a to zejména v případě příjmů z pronájmu movitých a nemovitých věcí. U našich rezidentů jsem řešila zvláště zamezení dvojímu zdanění jejich příjmů z pronájmu majetku umístěného v zahraničí a u nerezidentů jsem jejich příjmy zkoumala z pohledu možných daňových úniků. Pro splnění těchto cílů bylo nutné nejprve popsat a rozebrat jednotlivé pojmy, s nimiž se při mezinárodním zdaňování příjmů setkáváme.

V druhé kapitole jsem se proto zabývala jedním ze základních problémů mezinárodního zdaňování a to určením residence u právnických i fyzických osob. Věnovala jsem se ekonomickému i právnímu dvojímu zdanění příjmů a příčinami jeho vzniku. Popsala jsem opatření k jeho zamezení a to zejména prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nebo za pomoci vnitrostátních zákonů. Rozebrala jsem ve své práci modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů OECD i OSN a věnovala jsem se i opatřením zaměřeným proti možným legálním i nelegálním daňovým únikům.

V první části třetí kapitoly jsem popsala jednotlivé druhy příjmů našich rezidentů ze zdrojů v zahraničí a způsob stanovení základu daně i zamezení jejich dvojímu zdanění ve státě zdroje příjmů i v ČR. Zvláště jsem se přitom zaměřila na příjmy z užívání majetku umístěného v zahraničí a to movitého i nemovitého. Došla jsem k závěru, že v případě příjmů našich rezidentů ze zahraničních zdrojů nebude mít zatajení tohoto příjmu ze strany poplatníka významný vliv na odvod do státního rozpočtu ČR a to vzhledem k tomu, že téměř všechny příjmy jsou zdaněny již v zahraničí a buď se ze základu daně poplatníka vyjmou nebo bude zaplacená daň započtena na celkovou daňovou povinnost poplatníka.

V druhé části této kapitoly jsem se zabývala zdaňováním příjmů fyzických osob s omezenou daňovou povinností v ČR, popsala jsem jednotlivé druhy příjmů ze zdrojů v ČR a způsoby vybrání daně z nich. I v případě příjmů nerezidentů jsem orientovala zvláště na příjmy z pronájmu majetku stejně jako v případě rezidentů a to majetku nacházejícího se na území ČR. V případě nerezidentů jsem došla k závěru, že zde reálně daňový únik a s ním související dopad na státní rozpočet hrozí a to když není zákonným ustanovením nebo



smlouvou o zamezení dvojího zdanění umožněno provést srážku daně u zdroje nebo zajištění daně, popř. nejsou odváděny plátcem příjmu za poplatníka zálohy na daň.

Ve čtvrté kapitole diplomové práce jsem se věnovala problémům, s nimiž se můžeme setkat při zdaňování mezinárodních příjmů fyzických osob a to u výše zmiňovaných příjmů z užívání nemovitého i movitého majetku. U příjmů osob s neomezenou daňovou povinností v ČR jsem se přitom zaměřila na způsob zdanění prostřednictvím daňového priznání k dani z příjmů a zamezení jejich dvojího zdanění v zemi zdroje a v zemi rezidence poplatníka. Poukázala jsem na rozdíly v daňovém zatížení poplatníků při aplikaci různých metod zamezení dvojího zdanění příjmů a provedla jejich srovnání. Jako optimální z hlediska výběru daní v ČR se mi jeví metoda zápočtu. Byla by i spravedlivá z hlediska rovného postavení poplatníků se stejnými příjmy z tuzemska i ze zahraničí, ovšem s výjimkou poplatníků, kteří vykazali ve zdaňovacím období ztrátu. Metoda zápočtu je i metodou, kterou v posledních uzavřených dvoustranných smlouvách o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku a zabránění daňovým únikům ČR preferovala.

V další části čtvrté kapitoly jsem upozornila na možnost daňového úniku u fyzických osob s omezenou daňovou povinností v ČR. Jedná se o osoby pobírající příjmy z pronájmu nemovitého majetku nacházejícího se na území ČR, u nichž zákonné ustanovení neumožňuje prostřednictvím plátce odvést srážkovou daň ani provést zajištění daně. V závěru práce jsem navrhla způsob jak prostřednictvím vytvořené databáze výše uvedených osob a dalším postupem správců daně případný daňový únik odhalit a v odůvodněných případech řešit daňovou kontrolou a doměřením daně.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

### Knihy, příspěvky ve sborníku

1. MACHOŇ, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, 1999. 95 s. ISBN 80-7079-730-4.
2. NERUDOVA, D.; ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
3. RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vyd. Praha: Anag, a.s., 2009. 422 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
4. SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, přehledy, daňové a účetní tabulky*. 2. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

### Legislativa

5. Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů
8. Směrnice č. FZ46/99 o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, Finanční zpravodaj č. 6/1999 str. 161
9. Pokyny Ministerstva financí řady D uvedené v textu

### Elektronické publikace

10. ALEŠ, J. *Dvojí zdanění v podnikatelské činnosti*, Právo a podnikání, 1993, č. 7, s. 18, [cit.1993-07-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
11. BRYCHTA, I. *Pronajímání nemovitostí z daňového hlediska – I. část*, Daně a právo v praxi, 2006, č. 6, s. 2 [cit. 2006-06-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
12. DĚRGEL, M. *Pojem stálé provozovny*, Otázky a odpovědi v praxi, 2008, č. 5, s. 20, [cit. 2008-05-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
13. DĚRGEL, M. *Mezinárodní zdanění příjmů*, Daně a právo v praxi, 2009, č. 12, s. 2, [cit.2009-12-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.

14. MACHÁČEK, I. *Zdanění příjmů z pronájmu*, ASPI –Fyzické osoby a daň z příjmu, 2. vyd., 2008, s. 122 [cit. 2008-05-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
15. MACHÁČKOVÁ, M. *Metody vyloučení mezinárodního zdanění*, PorP., 1996, č. 1, s. 11-23 [cit. 1996-03-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
16. NERUDOVOÁ, D. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění*, Daně a právo v praxi, 2007, č. 6, s. 18 [cit. 2007-05-31]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
17. NERUDOVOÁ, D. *Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008*, Daně a právo v praxi, 2009, č. 2, s. 45 [cit. 2009-03-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
18. NERUDOVOÁ, D. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, Aspi - Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, 2009, s. 11 [cit. 2009-01-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
19. NERUDOVOÁ, D. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*, Daně a právo v praxi, 2008, č. 6, s. 59 [cit. 2008-05-29]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
20. NERUDOVOÁ, D. *Daňový systém USA, 2. část*, Daně a právo v praxi, 2009, č. 10, s. 29 [cit. 2009-10-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
21. PIKAL, V.; ŠIMÁK, P. *Hlavní účely smluv o zamezení dvojího zdanění*, Aspi Slabikář daně z příjmů fyzických osob, 2002, č. 39 [cit. 2002-11-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
22. PIKAL, V.; ŠIMÁK, P. *Zdanění tuzemských příjmů nerezidentů*, Aspi Slabikář daně z příjmů fyzických osob, 2002, č. 39 [cit. 2002-11-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
23. PITTERLING, M. *Pronájem nemovitostí na Slovensku*, Otázky a odpovědi v praxi, 2009, č. 11, s. 15 [cit. 2009-11-09]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
24. SOJKA, V. *Daňový režim příjmů zdanitelných v zahraničí srážkou*, Daňový tip, 1997, č. 1, s. 2-3 [cit. 1997-01-06]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
25. ŠPERL, J. *Stálá provozovna a smlouvy o zamezení dvojího zdanění*, Aspi – Daňové spory, jejich prevence a řešení II., 2002, č. 194 [cit. 2002-12-31]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>.
26. TŮMA, J. *Výklad k mezinárodním daňovým vztahům – zdaňování příjmů za software poskytovaný ze zahraničí*, Finanční, daňový a účetní bulletin, 2000, s. 71-72 [cit. 2000-09-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemaspi.cz/>>

## SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
Kč	česká koruna
např.	například
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
%	procento
§	paragraf
Sb.	Sbírka zákonů
s.	strana
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný
vyd.	vydání
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

# PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30.04.2010

Hana Horáková

Adresa trvalého pobytu studenta:  
Hradecká 22, 746 01 Opava

## **SEZNAM PŘÍLOH**

1. Struktura modelové smlouvy OECD
2. Struktura modelové smlouvy OSN
3. Seznam uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění

## **Příloha č. 1**

### **Struktura modelové smlouvy OECD:**

- Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered);
- Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);
- Článek 3 - Všeobecné Definice (General Definitions);
- Článek 4 - Rezident (Resident);
- Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment);
- Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 - Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport);
- Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises);
- Článek 10 - Dividendy (Dividends);
- Článek 11 - Úroky (Interest);
- Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties);
- Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);
- Článek 14 - Vypuštění 3;
- Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání (Income from employment);
- Článek 16 - Tantiémy (Directors' fees);
- Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 18 - Penze (Pensions);
- Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 20 - Studenti (Students);
- Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 22 - Majetek (Capital);
- Článek 23 - Vyloučení dvojího zdanění
- Článek 23 - 23A metoda vynětí (Exemption Method),
- Článek 23 - 23B metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 24 - Zákaz diskriminace (Non-discrimination);
- Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);
- Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information);
- Článek 27 - Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes);
- Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);
- Článek 29 - Územní působnost (Territorial extension);
- Článek 30 - Vstup v platnost (Entry into force);
- Článek 31 - Výpověď (Termination).

## **Příloha č. 2**

### **Struktura modelové smlouvy OSN:**

- Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Personal Scope);
- Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);
- Článek 3 - Všeobecné Definice (General Definitions);
- Článek 4 - Rezident (Resident);
- Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment);
- Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 - Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport alternativa 8A a 8B);
- Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises);
- Článek 10 - Dividendy (Dividends);
- Článek 11 - Úroky (Interest);
- Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties);
- Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);
- Článek 14 – Nezávislá povolání (Independent Personal Services);
- Článek 15 – Závislá činnost (Dependent Personal Services );
- Článek 16 - Tantiémy (Directors' fees);
- Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 18 - Penze (Pensions);
- Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 20 - Studenti (Students);
- Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 22 - Majetek (Capital);
- Článek 23 - Vyloučení dvojího zdanění
- Článek 23 - 23A metoda vynětí (Exemption Method),
- Článek 23 - 23B metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 24 - Zákaz diskriminace (Non-discrimination);
- Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);
- Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information);
- Článek 27 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);
- Článek 28 - Vstup v platnost (Entry into force);
- Článek 29 - Výpověď (Termination).



### Příloha č. 3

#### Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb.m.s.	č. 12/96	
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č.2/96	
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č.1/2007	
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98, č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88, č. 11/97, č. 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č. 249/93 Sb.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.		
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, 1/2005	
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č.3/2001	
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99	
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98, č. 4/2009	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.		
SFRJ (bývalá Jugoslávie)*	17.04.1983	99/1983 Sb.	č. 3-4/84, č. 5/94	* smlouva se vztahuje na území Bosny a Hercegoviny
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000, 4/2009	
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	

KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009	č. 3/82	
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004	
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/97 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009	
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	č. 2/96	Protokol č. 64/94 Sb.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005	
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.		
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č.2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.		
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	

Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	